

ESCOLA DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO

MARTIN DA SILVA GESTO

**TRIBUTAÇÃO E FINANCIAMENTO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS: A PROMOÇÃO  
DE POLÍTICAS PÚBLICAS POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO**

Porto Alegre

2016

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica  
do Rio Grande do Sul

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL  
ESCOLA DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - MESTRADO

MARTIN DA SILVA GESTO

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO  
**TRIBUTAÇÃO E FINANCIAMENTO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS:  
A PROMOÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO**

Porto Alegre

2016

MARTIN DA SILVA GESTO

**TRIBUTAÇÃO E FINANCIAMENTO DOS DIREITOS  
FUNDAMENTAIS: A promoção de políticas públicas por meio da  
tributação**

Dissertação apresentada como requisito parcial  
à obtenção do título de Mestre em Direito pelo  
Programa de Pós-Graduação em Direito, da  
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande  
do Sul – PUCRS.

ORIENTADOR: PROF. DR. PAULO ANTÔNIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA

Porto Alegre  
2016

### Catálogo na Publicação

G393t Gesto, Martin da Silva

Tributação e financiamento dos direitos fundamentais :  
a promoção de políticas públicas por meio da tributação. –  
Martin da Silva Gesto. – Porto Alegre, 2016.  
109 p.

Dissertação (Mestre) – Programa de Pós-Graduação  
em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio  
Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da  
Silveira

1. Direitos Fundamentais. 2. Tributação. 3. Políticas  
Públicas. 4. Direito. I. Silveira, Paulo Antônio Caliendo  
Velloso da. II. Título.

CDDir 341.39

Bibliotecária Responsável: Salete Maria Sartori, CRB 10/1363

MARTIN DA SILVA GESTO

**TRIBUTAÇÃO E FINANCIAMENTO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS:  
A promoção de políticas públicas por meio da tributação**

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

Aprovado em 29 de fevereiro de 2016, pela Comissão Examinadora.

COMISSÃO EXAMINADORA

---

Prof. Doutor Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

---

Prof. Doutor Andrei Pitten Velloso

---

Prof. Doutor Marciano Buffon

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, acima de tudo.

Aos meus pais, por todo o apoio e incentivo que sempre me foi dado.

Ao meu orientador, Professor Paulo Caliendo, por todo conhecimento que lecionou e que me permitiu fazer este trabalho.

Aos amigos da Coelho Silva e Centeno Advogados, que muito me apoiaram durante o período de Mestrado, com agradecimento especial ao Fernando Coelho Silva, Nicola Centeno, Rafael Coelho, Marcus Coelho Silva Krueel, Martha Ferreira e Marcelo Aquini.

Aos colegas Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que sempre debatem o direito tributário com.

Ao PPGD da PUCRS, cujos professores além de excelentes acadêmicos são exemplos a serem seguidos. Agradeço também aos funcionários do PPGD por todo o apoio e colaboração durante os dois anos de curso.

Ao Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, cujos professores e funcionários muito bem me acolheram em Munique, propiciando-me a ampliação de meus conhecimentos em direito tributário.

Por fim, aos amigos mais próximos, que souberam compreender os momentos de minha ausência.

A justa repartição do encargo tributário entre os cidadãos é um imperativo da ética. (Klaus Tipke)

## RESUMO

No presente trabalho será analisada a tributação como fonte de financiamento dos direitos fundamentais, além de promotora de políticas públicas. Assim, pelo pensamento sistemático da tributação, deve prevalecer a ideia de que há uma concepção constitucional do tributo, não podendo ele ser ainda considerado uma mera troca do Estado com os cidadãos pelos serviços públicos prestados. Tributos não podem mais ser considerados como sacrifícios dos cidadãos.

Pela globalização e modernidade, diversas concepções devem ser revistas, inclusive a forma de tributação. A complexidade que se impõe faz emergir uma nova tributação, voltada ela não somente para gerar receita tributária, embora que este fim ainda se mantenha, pois necessária à arrecadação para que seja possível financiar direitos fundamentais. Porém, essencial que a tributação fomente políticas públicas por meio de normas indutoras de caráter extrafiscal, devendo, contudo, as políticas públicas serem para prazos longos, alcançando-se com estas inclusive gerações futuras, como verdadeiras políticas de Estado e não só políticas de governo.

A tributação não pode ser mero meio de geração de riquezas ao Estado, sendo necessário que exista uma harmonia clara entre as disciplinas de direito tributário, financeiro, administrativo e constitucional, sendo realizado um estudo supradisciplinar da tributação, pois somente assim será possível dar a eficácia pretendida aos direitos fundamentais.

**Palavras-chave:** Tributação. Financiamento. Direitos Fundamentais. Políticas Públicas.

## **ABSTRACT**

In this work it will be analyzed the taxation as a source of financing of the fundamental rights, besides of promoter of public policies. Beyond the systematic analysis of the taxation, it must prevail the idea that there is a constitutional conception of the taxes, for this reason, it can not be considered a simple exchange for the public services between the State and the citizens. Taxes can not be considered a citizens sacrifice.

In name of the globalization and the modernity, many conceptions must be review, including the way that the taxation happens. The complexity that it imposes make emerge a new taxation, focused not only to generate revenue, although that this purpose still exists, because the taxation is necessary for the financing of the fundamental rights. However, it is essential that the taxation promote public policies beyond the extrafiscal taxation, focused on the long term results, as truly policies of State, not just policies of Government.

The taxation can not be just a simple way of to create wealth to the State, being necessary that exists a clear harmony between the subjects of tax, financial, administrative and constitutional law, making possible the study supradisciplinary of taxation, because only doing this that the fundamental rights will be able to be implemented.

**Keywords:** Taxation. Financing. Fundamental Rights. Public Policies.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>2 A TRIBUTAÇÃO E SEU DESENVOLVIMENTO.....</b>	<b>13</b>
<b>2.1 Dos fundamentos do poder de tributar.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2 A tributação sob o enfoque econômico.....</b>	<b>21</b>
2.2.1 Teorema de Coase.....	22
2.2.2 A tributação e a maximização da riqueza .....	24
2.2.3 A curva de Laffer.....	26
<b>2.3 O custo dos direitos e o dever fundamental de pagar impostos.....</b>	<b>30</b>
<b>2.4 Pensando a tributação de forma sistemática.....</b>	<b>34</b>
<b>3. ELEMENTOS DE UMA TEORIA DE FINANCIAMENTO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS.....</b>	<b>37</b>
<b>3.1 Teoria dos Direitos Fundamentais.....</b>	<b>37</b>
<b>3.2 A compreensão da tributação como fonte de financiamento dos direitos fundamentais.....</b>	<b>47</b>
<b>3.3 O direito fundamental à administração pública como mecanismo de controle dos atos administrativos.....</b>	<b>49</b>
<b>3.4 O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação.....</b>	<b>49</b>
3.4.1 O princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial.....	55
<b>3.5 Uma concepção de justiça Fiscal.....</b>	<b>57</b>
<b>4. A PROMOÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>60</b>
<b>4.1 A questão do interesse público.....</b>	<b>60</b>
<b>4.2 A concepção de políticas públicas.....</b>	<b>62</b>
<b>4.3 Políticas tributárias e a extrafiscalidade.....</b>	<b>63</b>
4.3.1 A importância da extrafiscalidade.....	66
<b>4.4 A relevância das teorias da decisão.....</b>	<b>68</b>
<b>4.5 A tributação como indutora de comportamentos para promoção de políticas públicas.....</b>	<b>72</b>
4.5.1 Em questões de saúde pública.....	76

4.5.2 Em prol do desenvolvimento sustentável.....	77
4.5.3 No incentivo à inovação e ao desenvolvimento tecnológico.....	84
<b>4.6 A redução das desigualdades pela tributação.....</b>	<b>89</b>
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>95</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>99</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O direito a uma tributação justa e razoável, além de suficientemente eficaz para concretização de todos os direitos e garantias fundamentais, bem como que atenda as políticas públicas de governo, é objeto de intenso estudo por juristas e economistas do mundo todo. Com isto, tem-se que o estudo da relação jurídica existente entre fisco e contribuinte está em processo de constante desenvolvimento, perpetrando com que diversas concepções doutrinárias sejam formalizadas em procura de um conceito moderno de tributação e função dos tributos.

Sabe-se que a majoração da carga tributária em determinados setores da economia, embora possa acarretar considerável diminuição de receita tributária, pode induzir a uma migração na fonte de origem tributária. Ou seja, pode-se induzir a economia pela tributação. Com isso, é permitido ao Estado que este atue por meio da tributação na promoção de políticas públicas.

Assim, no capítulo “A tributação e seu desenvolvimento”, serão analisados os fundamentos do poder de tributar, onde será apresentada toda a evolução histórica da tributação moderna, verificando-se também o enfoque econômico que é atribuído à tributação, sendo estudado o Teorema de Coase, as ideias de Richard Posner, além de fazer uma reflexão sobre a Curva de Laffer. Por fim, será analisado o custo que os direitos possuem, adentrando-se na questão do dever fundamental de pagar impostos. Com isso, verificar-se-á que necessário que se proceda a um pensamento sistemático da tributação, devendo ela se preocupar com o financiamento dos direitos fundamentais e promoção de políticas públicas.

Por sua vez, no capítulo seguinte, denominado “Elementos de uma teoria de financiamento de direitos fundamentais”, será analisada a Teoria dos Direitos Fundamentais e como a tributação pode servir como fonte de financiamento destes direitos, sendo assim promovido o pensamento sistemático da tributação, conforme no capítulo anterior. Para uma melhor utilização de recursos, necessário que as medidas fiscais e extrafiscais sejam sempre realizadas por uma boa administração pública. Ainda, para que haja o devido respeito ao mínimo existencial, dignidade da pessoa humana, mister que o princípio da capacidade contributiva seja um limitador ao poder de tributar do Estado, sendo forma eficaz para a realização de uma justiça fiscal.

Por fim, no capítulo “A promoção de políticas públicas por meio da tributação”, serão estudados conceitos de interesse público (e a supremacia deste), concepção de políticas públicas, passando-se de imediato aos estudos das políticas tributárias, de forma a harmonizá-las, pois evidenciado que elas não têm sido bem planejadas em nosso país. Após, será tratado da extrafiscalidade, com foco na sua importância para o fim de promoção de políticas públicas, ainda mais se bem realizadas em conformidade do auxílio das teorias da decisão, servindo assim a tributação como indutora de comportamentos para promoção de políticas públicas. Diante disso, apresentam-se elementos de estudos nas áreas da saúde pública, desenvolvimento sustentável e, ainda, incentivo à inovação e desenvolvimento tecnológico. Por fim, será abordado o tema da tributação como instrumento de redução das desigualdades, tanto sociais como econômicas.

Pretende-se neste trabalho demonstrar que a versão original do Estado fiscal foi dilapidada com o decurso da história do Estado, acolhendo-se agora o âmbito de proteção e garantia do Estado Social e encontrando limites no Estado Democrático de Direito e na ordem constitucional. Diante disso, a tributação se mostra como recurso capaz de auxiliar na realização políticas públicas, podendo estimular a adoção de condutas menos danosas ao ambiente, sendo eficaz para incentivar os poluidores, sejam eles produtores ou consumidores, a ajustarem suas condutas em benefício do interesse público.

Assim, vê-se que a tributação deve também servir como forma de atividade estatal indireta de fomento a condutas ambientalmente sustentáveis, inibindo, por essa via, impactos nocivos que os agentes econômicos não precifiquem. Contudo, deve haver também atenção para evitar que a tributação seja transformada em sanção, pois tributos não devem ser instituídos com o caráter meramente arrecadatório, mas sim como forma de moldar condutas, pelo instituto da extrafiscalidade.

Desse modo, tem-se que os tributos podem servir para financiar os direitos fundamentais, além de colaborar bastante como a promoção de políticas públicas, nas mais diversas áreas. Assim, pretende-se neste trabalho demonstrar que a tributação pode promover o desenvolvimento e crescimento econômico, devendo os interesses do Estado em tão somente alcançar metas de arrecadação tributária se sobreponham à Constituição Federal, de modo que a tributação venha a efetivamente a realizar o financiamento de direitos fundamentais, devendo ela ser

também atuante na promoção de políticas públicas (que devem ser alinhadas com políticas tributárias), de modo que se forme um novo modelo de relação do Estado com a sociedade.

## 2 A TRIBUTAÇÃO E SEU DESENVOLVIMENTO

O direito a uma tributação justa e razoável, além de suficientemente eficaz para concretização de todos os direitos e garantias fundamentais<sup>1</sup>, bem como que atenda as políticas públicas de governo, é objeto de intenso estudo por juristas e economistas do mundo todo.

Assim, o estudo da relação jurídica existente entre fisco e contribuinte está em processo de constante desenvolvimento, perpetrando com que diversas concepções doutrinárias sejam formalizadas – algumas antagônicas, outras que se complementam entre si – em procura de um conceito moderno de tributação e função dos tributos.

De início, apresentar-se-ão os fundamentos do poder de tributar, poder este que em 1819, quando do julgamento *McCulloch v. Maryland*, pela Suprema Corte Americana, foi brilhantemente definido *Chief Justice* John Marshall como sendo um poder de destruir ("*the power to tax is the power to destroy*").

Certo é que deve se possível promover o equilíbrio fiscal dos contribuintes com o Estado, exigindo-se o mínimo de contribuição daqueles que pouco tem para contribuir, preservando-se o mínimo existencial de cada indivíduo; e, por sua vez, exigir não mais do que o suficientemente necessário, sem excessos do erário público, dos quem mais podem contribuir para o Estado.

Deste modo, compreende-se que os princípios da proporcionalidade (razoabilidade), da progressividade, do Estado Social, da igualdade (sentido amplo) e da capacidade contributiva devem ser devidamente considerados e ponderados, a fim de amenizar as desigualdades de tributação presentes na sociedade contemporânea, de modo a garantir o mínimo existencial a todos, deixando de transformar as políticas fiscais em políticas de interesses exclusivamente de alguns (poucos), sacrificando os demais (maioria), criando assim um Estado mais justo e, logicamente, com uma tributação justa, viabilizando-se assim a promoção de políticas públicas em educação, saúde, lazer e de proteção ao ambiente.

---

<sup>1</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 393. "(...) direitos fundamentais são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espácio-temporalmente. (...) seriam os direitos objectivamente vigentes numa ordem jurídica concreta."

## 2.1 Dos fundamentos do poder de tributar

De forma incontestável pode se crer que desde o início da humanidade exista alguma espécie de tributação (“*ubi cives, ubi tributum*”), ainda que no início ela tenha se realizado de forma precária. A divisão de tarefas, atribuições e funções que todos exercem em uma sociedade demanda necessariamente uma forma de mantê-la em sua estrutura, havendo assim a necessidade de haver um comando, seja ele político ou religioso, e por consequência, recursos arrecadados para manutenção destes.

Assim, o poder de tributar se torna um dos maiores valiosos poderes que a sociedade civil confere ao Estado. A tributação enraíza-se na essência do contrato social, pois o homem perde com a realização deste a sua liberdade natural e um direito ilimitado a tudo que o tenta e que pode alcançar, todavia ganha a liberdade civil e a propriedade de tudo aquilo que possui<sup>2</sup>.

Portanto, diante do contrato social, no qual cidadãos se organizam em forma de sociedade, eles condescendem com a imposição tributária. Por sua vez, esta, em sua concepção original, deveria retribuir aos cidadãos-contribuintes por meio de alguma espécie de contraprestação, em especial, por meio da proteção de seus direitos.

Desta forma, o poder de tributar nasce conjuntamente com a figura do Estado, na qual os homens cederam ao estado natural até então existente, havendo assim a passagem do “Estado da Natureza” para o “Estado Político”, tal qual lecionado por Thomas Hobbes<sup>3</sup>, vindo a constituir uma sociedade organizada, sendo a tributação a forma principal de financiamento desta, garantindo-se assim transferência necessária de riqueza à manutenção do aparato estatal.

A tributação, portanto, somente pode ser compreendida a partir da necessidade dos indivíduos em estabelecer convívio social organizado e gerir a coisa pública mediante a concessão de poder a um Soberano. Deste modo, tem-se que a história da tributação poderia ser definida como a história que leva o indivíduo da servidão à cidadania, sendo estava analisada como uma luta contra o poder e a manutenção de uma esfera privada autônoma e digna<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> ROUSSEAU, Jean Jacques. **O Contrato Social**. Trad. Ciro Mioranza. São Paulo: Escala Educacional, 2006. p. 28

<sup>3</sup> HOBBS, T. **Leviatã**. Tradução de Alex Marins. 2. ed. São Paulo: Martin Claret, 2008, p. 30-32.

<sup>4</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 140.

O poder de tributar, nos dias atuais, encontra-se fundamentalmente conectado à ideia de Constituição, que deve ser entendida como conjunto de normas (princípios e regras) e valores que estabelecem a estrutura jurídico-política de uma sociedade organizada. Não há na tributação uma mera relação de poder ou uma relação contratual entre Estado e cidadão, mas uma relação jurídica sobre como se dá o pacto fundamental na constituição de uma esfera cívica de liberdade e igualdade entre público e privado<sup>5</sup>.

A tributação encontra diversas formas para a sua justificação, dependendo esta da matriz teórica em referência, podendo ele ser uma expressão de poder (pensamento conceitual) um sistema jurídico (pensamento normativista) ou um sistema de direitos e deveres fundamentais (pensamento sistemático), fundado em uma ética material<sup>6</sup>.

Pelo pensamento conceitual o tributo estaria vinculado às escolhas do poder político e não a um modelo normativo, organizado por meio da codificação ou da constitucionalização. Tradicionalmente, entendia-se que o poder fiscal vinculava-se à tese de substancial ilimitação do poder soberano do Estado e tal poder se mantinha no momento de criação dos tributos. Tal situação estará refletida na sustentação do Direito Tributário sobre fontes políticas e na ausência de uma limitação do poder político às regras do Direito. O poder de tributar será tão somente autolimitado e não sofrerá qualquer restrição externa, visto que o poder soberano é absoluto e ilimitado. Lecionando sobre o assunto, Paulo Caliendo<sup>7</sup> afirma existirem três grandes modelos de controle político para a atribuição de legitimidade e mesmo validade das normas jurídico-tributárias:

- i) Modelo ético-religioso: durante muito tempo, o critério de aferição da legitimidade e mesmo validade de normas tributárias passava pelo crivo de considerações ético-religiosas sobre a justa tributação pelo soberano;
- ii) Modelo ético-político: outra forma de questionamento de aferição da legitimidade e mesmo validade de normas tributárias passava pelo crivo de considerações ético-políticas sobre justa tributação pelo soberano. Diversos autores irão proceder a um questionamento sobre as limitações ao poder de tributar sob uma ótica ética do que venha a ser um bom governo e;
- iii) Modelo técnico-político: no Estado Liberal o controle do poder de tributar passou de considerações políticas gerais para o estabelecimento de critérios financeiros sobre o aumento de arrecadação. Desta forma, os

---

<sup>5</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 139.

<sup>6</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 140.

<sup>7</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 142.

critérios da segurança jurídica, da legalidade, entre outros eram lidos por meio de técnicas advindas da moderna teoria das finanças.<sup>8</sup>

A tarefa de separação da política fiscal do direito tributário foi tanto um esforço intelectual, quanto um esforço político de limitação ao poder do Estado, realizada pelo normativismo positivista.

Assim, pelo pensamento conceitual tem-se que o poder de tributar decorre do poder soberano que há do Estado com seus súditos, sendo a tributação uma forma compulsória para a ocorrência de cessão da riqueza privada para erário público. Portanto, a justificativa para a tributação vem ocorrer pelo próprio poder do Estado e, logo, pelo exercício de seus atos de soberania.

Diante disso, verifica-se que há, nessa teoria, uma clara separação entre Estado e cidadão, havendo diversos autores que irão ressaltar a natureza política da desta relação, tal como do professor italiano Antonio Berliri: "*Direito Tributário é o ramo do direito que estabelece os princípios e as normas relativas à instituição, à aplicação e a arrecadação dos impostos e das taxas, bem como à observância do monopólio fiscal*"<sup>9</sup>.

De outra banda, Rubens Gomes de Sousa<sup>10</sup>, compreende que o Direito Tributário é o "*ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos*".

Todavia, com bem alerta Caliendo<sup>11</sup>, uma ausência de referências aos direitos fundamentais do contribuinte e à promoção de políticas públicas. Talvez uma das mais claras afirmações do poder de tributar como fenômeno político possa ser encontrado na definição de Morselli<sup>12</sup> sobre impostos, como sendo eles uma forma de obrigação patrimonial de indivíduos submetidos à potestade tributária de um ente público e oriundo diretamente do exercício do poder fiscal, chegando ele a dizer que

<sup>8</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 144.

<sup>9</sup> BERLIRI, Antonio. **Corso Instizionale di Diritto Tributario**. Vol. I. Milano: Dott A. Giuffrè, 1965, p. 1-2.

<sup>10</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributário**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 17-18 *apud* CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 147.

<sup>11</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 147.

<sup>12</sup> MORSELLI, Emanuele. **Corso di Scienza dela Finanza Pubblica**. Vol. Primo, Padova: CEDAM, 1949, p. 131.

em um primeiro momento, o tributo se constitui na vontade do Estado, criado de determinadas pretensões, originando uma relação de subordinação. Esta vontade criativa se manifesta como um ato de imposição (*atto di imposizione*).

O pensamento conceitual irá evoluir de uma compreensão do poder de tributar, assentada tão somente na ideia de soberania fiscal e irá evoluir, para uma compreensão do poder fiscal como fenômeno jurídico (relação jurídico-obrigacional).

Vejamos a seguir as principais teorias que fundamentam a fiscalidade na ideia de soberania, dentre as quais são elencadas as seguintes:

i) do imposto como uma relação de forças: Por esta teoria, defendida por Schneider e Bühler, o dever de pagar tributos decorre da submissão do indivíduo à soberania do Estado, de modo que não existiria um fundamento específico para o tributo, à exceção do próprio poder soberano do Estado. Assim, o Estado cobra tributos em virtude da soberania que exerce sobre os seus cidadãos, os quais devem pagá-los independentemente de qualquer vantagem a ser auferida<sup>13</sup>.

ii) da Escola da Dinâmica Tributária: Por esta Escola, difundida pela Escola de Roma e por Gian Antonio Micheli, a teoria do procedimento impositivo, segundo o qual o Direito Tributário seria essencialmente dinâmico, não pode ser constituída apenas sobre um conceito estático como o de relação jurídica. Assim, antes, deve seguir afirmando-se sobre um conceito dinâmico, como o de atividade tributária, no qual função e poder são manifestações típicas e necessárias. Deste modo, o fenômeno tributário consistiria, então, numa transferência coativa de recursos, de particulares aos entes públicos. O tributo será considerado, nessa teoria, como expressão da soberania, estando vinculado à noção de poder-dever e não de crédito e débito do Direito Privado<sup>14</sup>.

iii) da Escola das Escolhas Públicas: Por esta Escola, representada pelos economistas Knut Wicksell e James Buchanan, a tributação seria justa somente quando o cidadão recebesse o valor pago em tributos sob a forma de serviços públicos durante sua vida<sup>15</sup>. Para Buchanan, existe uma contradição fundamental no Estado Democrático, visto que haverá sempre uma crescente demanda por

---

<sup>13</sup> TÔRRES, Ricardo Lôbo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.233-234.

<sup>14</sup> TÔRRES, Heleno. **Contribuições da Doutrina Italiana para a Formação do Direito Tributário brasileiro**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1157.

<sup>15</sup> WICKSELL, Knut. **A new principle of just taxation**, in R. Musgrave and A.T. Peacock (eds), **Classics in the Theory of Public Finance**, New York: St. Martin's Press, 1958, p. 72–118.

distribuição localizada de recursos e, todavia, uma capacidade limitada de arrecadação fiscal e financiamento do Estado. O paradoxo de demandas crescentes e resistências à tributação sofrem nas disputas entre exigências por distribuição orientada e exigências por justiça e equidade (*equity or justice*)<sup>16</sup>.

iv) da Escola do Estado Fiscal como poder monopolístico (*Teoria della illusione finalziaria*): Esta Escola parte dos estudos de Amilcare Puviani, sendo estes fundamentados na premissa de que o Estado seria um agente "monopolístico", ou seja, seria uma agência formada por um grupo de pessoas que possui poder, exercendo-o sobre outro grupo de pessoas. Assim, a neoclássica formulação da tributação como "menor sacrifício agregado" (*least aggregate sacrifice*) é reformulada sob a forma de a classe dominante encontrar meios em minimizar a resistência do contribuinte ao pagamento de tributos e sua transferência para os governantes. O objetivo principal da classe dominante é passar a impressão que está tributando menos e transferindo mais investimentos públicos para o contribuinte<sup>17</sup>.

v) da Escola austríaca da tributação como "servidão moderna": Por fim, há a Escola austríaca, formada por dois autores principais: Ludwig von Mises e Friedrich A. Hayek. Para o primeiro, a preocupação central da literatura tributária tem sido centrada na busca da justa tributação e não da tributação neutra (*neutral tax*), fazendo severa crítica quanto a tal ponto. Por sua vez, Friedrich A. Hayek faz em seus estudos uma análise crítica do papel da política fiscal, pois esta tem sido centrada nos limites da racionalidade, assim como da função das normas e nos limites da regra da maioria.

Ainda pelo pensamento conceitual, as teorias jurídico-contratuais do tributo passam a entendê-lo como uma relação contratual, com obrigações recíprocas.

---

<sup>16</sup> James Buchanan leciona que "*I suggested that this feature of modern politics is exhibited particularly when fiscal redistribution, in the form of tax-financed welfare transfers, is implemented through the authority of politics with large constituencies. Persons will tend, and increasingly so as the transfer sector expands, to have in the narrow interests of their own perceived class, group, geographic district, profession, occupation, or industry. As a consequence, the modern welfare state, which might have remained viable either in smaller polities or at lower levels of transfer may founder in the sense that demands for entitlementlike transfers may exceed the revenues that persons, as taxpayers, are willing to generate. Claimancy for transfer on the one hand, and resistance to taxation on the other, maybe motivated more by targeted distributional objectives than by any generalized considerations for equity or justice. The observed fiscal crises in modern welfare democracies maybe tractable in no small measure to the working out of these effects*"; Buchanan, James M.; Musgrave, Richard A.. **Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State**. Cambridge, Mass.: MIT Press, 1999, p. 122.

<sup>17</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 152.

Assim, a ideia contratualista do tributo possui seus fundamentos políticos e econômicos na ideia de benefício. Por esta compreensão, tem-se que o cidadão paga tributos na proporção dos benefícios que auferem com a existência de um governo. As principais teorias desenvolvidas foram apresentadas por Paulo Caliendo<sup>18</sup> como sendo as seguintes:

i) Teoria do Preço de Troca: Por esta teoria o imposto nada mais significa do que uma compensação aos contribuintes pelos serviços que auferem do Estado. Na visão de Proudhon<sup>19</sup>, o sistema de despesas e receitas (tributação) do governo não seria nada mais do que uma troca, tendo assim os cidadãos a seu dispor serviços de todos os tipos equivalentes de forma exata ao valor desembolsado pela exigência pecuniária exigida pelo Estado de parte de seu trabalho (tributação sobre a renda) ou bens (tributação sobre a propriedade).

ii) Teoria da retribuição pela segurança: Defendida por Montesquieu<sup>20</sup> e Bodin, os impostos são os pagamentos feitos pelos indivíduos, como contraprestação pela segurança que o Estado proporciona aos seus súditos.

iii) Teoria do benefício (*benefit theory*): Pelos autores Locke, Bentham e Montesquieu, esta teoria se consubstancia pela compreensão de que os contribuintes devem receber um benefício dos serviços públicos de forma proporcional ou igual ao custo dos impostos. Locke afirmou que “*o pretense exercício do poder de lançar impostos sobre o povo, sem por ele estar autorizado, invade a lei fundamental da propriedade e subverterá o objetivo do governo*”<sup>21</sup>. Assim, inexistiria o sacrifício dos contribuintes na relação Estado-Contribuinte, uma vez que o ônus tributário decorreria da contrapartida direta oferecida pelo Estado<sup>22</sup>.

iv) Concepção jurídico-obrigacional do tributo: Hobbes, Rousseau e Adam Smith sustentam que o Direito Tributário, por tratar de obrigações tributárias, deveria

<sup>18</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 157-175.

<sup>19</sup> PROUDHON, Pierre Jean. **Théorie de l'impôt**. Paris: Librairie Internationale, A. Lacroix, Verboeckhoven & Cie, nouvelle édition, 1868, p. 39-51.

<sup>20</sup> Montesquieu afirmou, em 1749, que “el impuesto es la porción de los bienes que cada ciudadano da al Estado para tener seguridad sobre los que le quedan y para gozar de éstos más placenteramente”. MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. **L'Esprit des lois**, Genebra: 1749. apud JUANO, Manuel de. **Curso de Finanzas y Derecho Tributario**. Tomo I (Parte General). Rosario: Molaschino, 1963, p. 271

<sup>21</sup> PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário versus mercado: o liberalismo na reforma do Estado brasileiro nos anos 90**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 79.

<sup>22</sup> BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt**. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1996, p. 192.

estar submetido aos princípios gerais aplicáveis às obrigações e, portanto, deveria sujeitar-se ao direito privado em sua plenitude.

v) Teoria causalista do tributo: Por esta teoria, sustentada por Raneletti, Griziotti e Morselli, a tributação legitima-se não apenas no poder soberano do Estado, mas na vantagem que proporciona a cada indivíduo, ou seja, a causa do tributo está na ação do Estado de proporcionar serviços que aumentem a atividade econômica e melhorem a vida dos contribuintes.

vi) Concepção jurídico-financeira do tributo: Sob a ótica de Luigi Einaudi, o enfoque do Direito financeiro é funcionalista, verifica a receita e a sua função no ordenamento. A abordagem do Direito Tributário é estruturalista, ou seja, verifica o sentido da tributação. O primeiro verifica a função da receita e o segundo, o seu sentido em um Estado Democrático de Direito.

Assim, depois de realizada a apresentação dos principais referenciais teóricos do pensamento conceitual, necessário se faz a apresentação do pensamento normativista, onde o poder de tributar é tido como uma competência tributária.

Conforme leciona Caliendo<sup>23</sup>, o normativismo possui um postulado central: o sistema tributário é um sistema de normas jurídico-tributárias e o Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito que estuda as normas tributárias. Veja-se que inexistente uma definição material sobre o conceito de poder de tributar, de tal modo que este poderia ser entendido como uma manifestação particular do poder geral do soberano e das normas como instrumento de realização de comandos garantidos por sanções<sup>24</sup>. Destacam-se três Escolas<sup>25</sup> de pensamento normativista de tributo:

---

<sup>23</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 176.

<sup>24</sup> Sobre o assunto, assevera Paulo Caliendo que: “De modo geral, para esta escola de pensamento, a definição sobre o poder de tributar no pensamento normativista será realizada no âmbito da política fiscal ou da economia pública, cabendo ao Direito dar tão somente cumprimento às definições realizadas anteriormente. O pensamento normativista irá esporadicamente questionar-se sobre a vinculação didática das normas tributárias a determinado ramo do Direito Público (administrativo, financeiro, constitucional ou autônomo), de tal modo a encontrar os princípios orientadores das normas tributárias. Esta escolha somente mudará determinada nuance do poder de tributar como tipo de relação jurídica (administrado/administrador; contribuinte/arrecadador; contribuinte-cidadão/Fazenda Nacional), mas não irá se desvincular da noção de que a tributação é ato soberano consubstanciado em sanções jurídicas, mas sem tentar justificar ou descrever a natureza do poder de tributar.” CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 176.

<sup>25</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 175-179.

A primeira, de conceito normativista de tributo, criada por Alfredo Augusto Becker<sup>26</sup>, na qual o conceito de tributo será essencialmente um conceito normativo, entendido como um conjunto de normas.

A segunda, capitaneada por Geraldo Ataliba, de concepção jurídico-administrativa do tributo, na qual o Direito Tributário seria nessa concepção a resultante das relações entre administração e cidadão, na melhor compreensão do Estado de Direito.

Por fim, a terceira, denominada Teoria da Distribuição dos Encargos Públicos, a qual considera o tributo como fruto da solidariedade social que une todos os cidadãos.

Todavia, seja no pensamento conceitual ou normativista, não se vislumbra nenhuma teoria ou Escola que seja formada pelo resultado do equilíbrio entre os direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar impostos. Deste modo, partindo-se da compreensão que o Direito Tributário é muito mais do que uma expressão da soberania do Estado, entende-se que o pensamento sistemático de tributo (financiamento dos direitos fundamentais) o mais harmônico com a constitucionalização dos direitos fundamentais, a reintrodução do problema da justiça e de uma nova hermenêutica jurídica<sup>27</sup>.

## 2.2 A tributação sob o enfoque econômico

O sistema da economia e o sistema tributário possuem coerência intersistêmica, comunicando-se estes por troca de informações<sup>28</sup>, logo, compreende-se que tributação é um fenômeno intersistêmico que envolve além da Economia e Direito, também a Política. Tem-se que no caso da economia, a tributação pode ser entidade como um elemento relativo à programação dos agentes econômicos sobre o que terão ou não na situação de produção, acumulação e circulação de bens em uma dada sociedade<sup>29</sup>.

---

<sup>26</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

<sup>27</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 170.

<sup>28</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 1-2.

<sup>29</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 7.

Não é a pretensão deste trabalho realizar um estudo aprofundado sobre a análise econômica do direito, todavia, pretende-se apresentar, com algumas reflexões, a forma como a economia se relaciona o direito tributário e vice-versa, de modo que seja possível realizar uma troca de informações entre ambos os sistemas, a fim de que seja melhor analisado a questão do financiamento dos direitos fundamentais pela tributação, ainda, verificando como políticas públicas, tais quais em questões de saúde, tecnologia e desenvolvimento sustentável, podem ser melhor analisadas pelo direito tributário, se havendo sobre ele um enfoque também econômico.

Diante disso, tratar-se-á a seguir dos estudos dos economistas Ronald Coase (Teorema de Coase), Richard Posner (A tributação e a maximização da riqueza) e de Arthur Laffer (A Curva de Laffer).

### 2.2.1 Teorema de Coase

Ronald Coase, o economista ganhador do prêmio Nobel conhecido por suas contribuições fundamentais para o campo do direito e economia, publicou em 1960 no *Journal of Law and Economics* artigo intitulado "*The Problem of Social Cost*", onde ele desenvolve o denominado Teorema de Coase. Este afirma que se os custos de transação são zero, a atribuição inicial de um direito de propriedade não afetará a eficiência com que os recursos são alocados.

Esta articulação do Teorema de Coase foi severamente criticada por juristas que a consideraram como sendo irrealista, haja vista que os custos de transação são raramente suficientemente baixos para permitir a negociação eficiente e também porque o Teorema não leva em conta fatores psicológicos após a alocação inicial de recursos, especificamente porque as pessoas vão sempre ofertar por menos para adquirir algo e exigir um valor maior na venda.

Por outro lado, membros da "Escola de Chicago", têm defendido o Teorema de Coase. Em verdade, Ronald Coase criara uma "economia institucional genuína", contando com a ajuda das ciências sociais para descobrir e examinar projetos institucionais do mundo real.

Ronald Coase realizou estudo levando em consideração as razões que fazem o mercado instituir sociedades empresariais, que podem ter diferentes estruturas societárias, que firmam contratos diversos, que escolhe produtos e determina os

preços destes, dentre outras interações. A resposta encontrada é quanto à existência dos denominados custos de transação, que representam parte substancial dos recursos utilizados para manter o mecanismo social de trocas e negociação<sup>30</sup>. Assim, considerando-se condições perfeitas, os agentes econômicos buscarão se satisfizer de forma eficiente, com os menores custos de transação possíveis.

A teoria dos custos de transação tem como pressupostos teóricos a ideia de racionalidade limitada, complexidade e incerteza, oportunismo e especificidade de ativos<sup>31</sup>.

Os defensores da aplicação da teoria dos custos de transação em relação ao problema da tributação entendem que a tributação pode ser entendida como um custo de transação em sentido restrito, pois seria o custo para a formalização de determinado negócio jurídico. Desse modo, a tributação incidente sobre determinada operação deveria ser considerada um custo adicional para a concretização do negócio<sup>32</sup>.

O Teorema de Coase abordou o problema econômico das externalidades, sendo ele fonte de inspiração de uma série de estudos a qual demonstram que as normas jurídicas só se justificam em função de uma análise de custo-benefício, devendo ser levados em consideração os custos de negociação e de coleta de informações.

Por sua vez, a tributação poderia ser entendida também como sendo custo de transação em sentido amplo, em conformidade com o Teorema de Coase, sendo assim um custo a ser verificado na utilização dos mecanismos de mercado. Logo, quanto maiores às incertezas e inseguranças decorrentes de um sistema tributário ineficiente, maiores os custos de transação<sup>33</sup>. A tributação é, também, um dos fatores considerados nessa análise, em especial no que toca a utilização de mecanismos extrafiscais, que além de servirem como normas indutoras, possuem grande relevância e efetivo resultado na promoção (ou retração, se for o caso) do

---

<sup>30</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 19.

<sup>31</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 21.

<sup>32</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 22.

<sup>33</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 22.

desenvolvimento de determinada atividade econômica que for objeto da extrafiscalidade.

Por certo, a variação da alíquota de determinado tributo sobre mercadorias e produtos, ou até mesmo por meio da obrigatoriedade determinada por lei na escolha de um sistema de tributação específico (lucro real ou presumido, ou ainda, impossibilidade de adesão ao Simples Nacional) para determinados segmentos, podem acarretar um ônus fiscal na atividade econômica exercida, causando efeito inibitório aos agentes econômicos, que acabarão agindo com maior cautela, atentos ao risco.

Por sua vez, o governo pode também realizar uma política fiscal de incentivos fiscais, por meio de uma desoneração tributária a determinados setores, tal qual ocorreu com a desoneração da folha de pagamento, vindo assim a estimular o desenvolvimento econômico daquela atividade, o que foi no caso a criação de novos empregos, pois a contribuição previdenciária que tinha como base de cálculo a folha de pagamento passou a ter como base de cálculo o faturamento da empresa. Com isso, o efeito prático é que não aumentará o ônus fiscal da contribuinte caso ele realize mais contratações.

Outra possibilidade ainda de desoneração tributária se dá quando a política fiscal pretende a redução do valor de certo produto, bem ou serviço ao consumidor final. O governo brasileiro, recentemente, por exemplo, reduziu a carga tributária (em especial, PIS e Cofins) no setor energético, com finalidade de reduzir a conta de energia elétrica dos brasileiros<sup>34</sup>.

### 2.2.2 A tributação e a maximização da riqueza

Em sua obra “A Economia da Justiça”, Posner<sup>35</sup> entende que a economia pode ser uma ferramenta próspera para elucidar áreas do comportamento social que não abordadas tradicionalmente como econômicas. Para ele, o objeto tradicional da economia é o comportamento dos indivíduos e das organizações no contexto mercadológico, cuja ferramenta analítica básica do economista no estudo dos mercados é o pressuposto de que cada indivíduo maximize racionalmente a sua

---

<sup>34</sup> Essa medida, ao final, veio a ser muito criticada, pois não somente retardou a elevação do preço, que veio galopante, quando do reajuste do valor com a concessionárias.

<sup>35</sup> POSNER, Richard A. **A economia da justiça**. Trad. Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 3-10.

satisfação. A eficiência econômica é um conceito ético e científico que pode contribuir com o direito.

A utilização de ideias e ferramentas da economia será um dos pontos centrais dos estudos de Posner relacionadas à teoria o direito, acompanhada do pragmatismo e o liberalismo. Mostra-se um estudioso audaz no sentido de propor ao direito, caminhos por abordagens pragmáticas sujeitas a duras críticas, apresentando ele uma proximidade de conceitos da economia e o direito, em especial no *common law*, demonstrando o autor que a maximização da riqueza (*wealth maximization*) é um veículo para promoção da eficiência e como um critério operacional na decisão judicial.

A análise sobre a maximização da riqueza parte para Posner<sup>36</sup> dá a ideia de que todas as pessoas são maximizadoras racionais de suas satisfações em todas as suas atividades que implicam uma escolha. A racionalidade seria tácita e relacionada com a análise da adequação de meios a fins e não com a meditação profunda sobre as coisas.

Muitas doutrinas jurídicas se ajustam aos ditames da maximização da riqueza, como exemplifica Posner<sup>37</sup>: a mensuração de danos a partir da expectativa, o ato de assumir riscos, o crime tentado, a invasão de privacidade, a imunidade de autoridades, a contraprestação moral.

O argumento mais forte para Posner justificar a maximização da riqueza não é moral, mas pragmático, pois, para ele, comparando as pessoas de uma sociedade que permite que os mercados funcionem mais ou menos livres são mais prósperas, tem mais direitos políticos, mais liberdade, mais dignidade e estão mais satisfeitas do que as pessoas de sociedade que seja diferente a esta.

Posner<sup>38</sup> defende que a maximização da riqueza é mais instrumental do que basilar, mas isto não seria empecilho para utiliza-la como um guia do direito e de políticas públicas. E defende que o desempenho econômico deve ser tratado no campo da filosofia do direito. Para ele, o objeto de análise pragmática é afastar a discussão das questões semânticas e metafísicas e aproximá-la das questões factuais e empíricas, precisaria a filosofia do direito se tornar mais pragmática.

---

<sup>36</sup> POSNER, Richard A. **Problemas da Filosofia do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fonte, 2007, p. 474.

<sup>37</sup> POSNER, Richard A. **Problemas da Filosofia do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fonte, 2007, p. 481.

<sup>38</sup> POSNER, Richard A. **Problemas da Filosofia do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fonte, 2007, p. 520.

A maximização da riqueza é a ética implícita na teoria dos preços ou do valor sendo utilizada como fundamento da economia, aplicável também ao direito. Posner<sup>39</sup> define “riqueza”, relacionada à expressão maximização da riqueza, como à soma de todos os bens e serviços tangíveis e intangíveis, ponderados por dois tipos de preços: ofertados e solicitados.

O dinheiro tem sido apontado com o mais eficiente elemento de alternativa ao conceito de “utilidade” por Coase e Posner. O dinheiro possui as seguintes vantagens perante o conceito de “utilidade”: i) comparações interpessoais são mais fáceis de serem realizadas e ii) é intuitivo aceitar que as pessoas preferem ter mais dinheiro a ter menos. Como elemento adicional Richard Posner defende o conceito de maximização da riqueza fundado no conceito de disposição em pagar (*willingness to pay*) que consiste na ideia de que a riqueza será maximizada se os recursos estiverem na propriedade de pessoas que desejarem pagar a maior quantia por eles.

Por sua vez, Ronald Dworkin, em seu artigo “*Is Wealth a Value?*”<sup>40</sup> expressa sua posição contrária à teoria econômica do direito, com a afirmação de que a riqueza não é um valor social, vindo assim questionar os estudos de Posner, indagando-se ao fato de se a eficiência busca a riqueza social considerando a riqueza como um valor em si ou como um instrumento para alcançarem-se outros valores<sup>41</sup>. Segundo Dworkin<sup>42</sup>, é uma ideia conhecida em teoria política que a sociedade justa encontrará algum compromisso entre a eficácia e a distribuição. Em outras palavras, imperioso analisar se justiça e eficiência são valores independentes e conciliáveis ou fazem parte de um valor mais e, portanto, se deve existir um critério de relação ou mesmo de hierarquia.

### 2.2.3 A curva de Laffer

Um estudo importante realizado na área econômica trata-se do efeito da alíquota de determinado imposto em relação ao aumento ou queda da arrecadação

<sup>39</sup> POSNER, Richard A. **Problemas da Filosofia do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fonte, 2007, p. 477.

<sup>40</sup> DWORKIN, Ronald. **Is Wealth a Value?** Journal of legal Studies, 9: 1980. p. 191-226.

<sup>41</sup> DWORKIN, Ronald. **Why efficiency? A response to professors Calabresi and Posner**. Hofstra Law Review, vol. 8, 1980, p. 563-590.

<sup>42</sup> DWORKIN, Ronald. A virtude soberana. **A teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 64.

tributária. Arthur Laffer sustenta seus estudos que nem sempre quanto maior a alíquota maior será a arrecadação, pretendendo com isso apurar qual a alíquota ideal para determinado imposto, com análise apenas no resultado da arrecadação.

Diante disso, estabelece Laffer premissas de que se a alíquota for máxima (100%), a receita tributária seria zero, pois ninguém criaria receita se não fosse ficar com nenhum resultado desta, pois ficaria somente para o Estado. Outra premissa é de que se a alíquota fosse zero, a receita criada, que no caso estaria livre de imposto, seria a máxima, pois não haveria taxaçaõ alguma do Estado, porém neste caso, igualmente seria zero a receita tributária. Ou seja, a receita tributária parte de zero, se alíquota for zero e, no caso de alíquota máxima (100%), seria igualmente zero a receita tributária.

Com base nisto, surge a Curva de Laffer, onde são apresentadas as consequências de elevação da alíquota de determinado imposto, em relação à receita tributária que ele produz. Assim, pelo estudo de Laffer, a curva atinge seu ponto mais alto quando a alíquota tributária afasta-se de zero, todavia, com o gradativo aumento da alíquota se verifica que a curva passar a ter um declínio, pois a arrecadação tributária diminuirá, muito embora a alíquota tenha sido majorada.

Deste modo, tem-se que a Curva de Laffer apresenta que as receitas tributárias reais crescem à medida que alíquota do tributo é majorada, porém ao alcançar um ponto máximo, que seria a alíquota ótima em relação à maximização da receita tributária, verifica-se que, de imediato, inicia-se o seu declínio com a majoração da alíquota.

O estudo de Arthur Laffer possui relevância, em especial neste trabalho, pois ao ser explorado o tema de como as políticas públicas podem ser realizadas pela tributação, importante que se considere que nem sempre taxar mais o contribuinte, pode significar aumento de arrecadação tributária, mas sim pode levar o contribuinte a migrar seu ramo de atuação para outro menos taxado ou até mesmo, na pior das consequências, a clandestinidade que se realizaria pela sonegação fiscal.

Por outro lado, a tributação excessiva em determinados setores, embora venham a acarretar considerável diminuição de receita tributária (considerando-se a Curva de Laffer), pode induzir a uma migração na fonte de origem tributária. Por exemplo, se majorado excessivamente, de modo quase confiscatório, a tributação pelo IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) de protetores solar que não tenham proteção conjunta para raios UVA e UVB, deixando aqueles com a dupla

proteção com a mesma alíquota, haveria um nítido caráter extrafiscal, pois se estaria estimulando a produção de um protetor solar com maior proteção efetiva e pretendendo-se que sejam excluídos do mercado os demais, pois teriam preço final mais elevado e teriam qualidade inferior. O efeito desta prática poderia além de diminuir consideravelmente os casos de câncer de pele, economizar quantia considerável no custo de manutenção da saúde pública.

Pelo exemplo acima, onde a alíquota é majorada além do ponto ótimo da Curva de Laffer, haveria diminuição da arrecadação tributária, podendo inclusive haver encerramento de atividades de empresas que não consigam se adequar a sua produção ao produto com tributação mais favorecida (a qual o governo estaria estimulando a produção), porém as consequências financeiras e sociais para o Estado seriam superiores, considerando-se o longo prazo. Por evidente, ao implementar uma política tributária na forma proposta deve o governo apresentar seu plano de atividade com antecedência ao setor produtivo, para que possa ocorrer uma adaptação gradual e coordenada deste, com apoio de bancos de fomento se necessário, de modo a evitar perdas de emprego.

Recentemente foi publicado o Decreto nº 8.656, de 29 de janeiro de 2016, cujo teor, pelo que se denota pelas informações prestadas pela Receita Federal do Brasil, possui caráter unicamente fiscal, com intuito de aumento de arrecadação. O referido Decreto altera a forma de tributação do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) sobre determinados produtos: chocolates, sorvetes, cigarros, bem como rações. A tributação até então se dava pelo regime tributário de que trata o art. 1º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, a qual era para a maioria destes produtos, calculada por valor fixo (em relação à quantidade de produto), porém passará a partir da vigência do Decreto a ser *ad valorem*, ou seja, com uma alíquota incidente sobre o valor. Segundo a Receita Federal do Brasil a nova sistemática adotada apresenta uma forma mais transparente e justa de tributação. De fato, a tributação *ad valorem* possui tais predicados, todavia a alteração na sistemática de tributação ocasionará um elevado acréscimo de arrecadação, cujo desembolso será do contribuinte, que repassará ao consumidor final. Conforme os cálculos do governo, que podem ou não ter considerado os efeitos da Curva de Laffer, haverá um acréscimo na arrecadação tributária da ordem de R\$ 641,69 milhões no ano de

2016, R\$ 1.069,02 milhões para o ano de 2017 e, ainda, R\$ 1.015,50 milhões em relação ao ano de 2018<sup>43</sup>.

Ocorre que não se verifica neste caso que a majoração do tributo se deu por finalidade extrafiscal, embora o IPI possua em sua natureza a característica extrafiscal, verifica-se que nesta oportunidade o governo utilizou-se da majoração de alíquota foi motivada unicamente por fim fiscal, ou seja, proporcionar aumento de arrecadação. Em casos como este devem os governantes analisar de forma ponderada se o reflexo desta alteração, pois ao contrário de realizar acréscimo de receita tributária, podem trazer, conforme a Curva de Laffer, decréscimo na arrecadação, aliado ainda à redução de postos de trabalho (com consequências em pagamento de seguro-desemprego, liberação de recursos do FGTS, entre outros). Aliás, relevante destacar que poucos dias após a publicação do Decreto nº 8.656/16 uma empresa tabagista localizada no Rio Grande do Sul emitiu comunicado de que estará encerrando suas atividades de sua fábrica no município de Cachoeirinha/RS, devido aos sucessivos aumentos de IPI e ICMS<sup>44</sup>, vindo assim ela a realizar a rescisão de 190 contratos de trabalho<sup>45</sup>. Demonstra-se, com isso, que nem sempre a majoração de alíquota ocasionará o aumento de arrecadação, podendo o efeito ser justamente o oposto, considerando-se a Curva de Laffer.

Contudo, frisa-se que não busca defender que não deva ocorrer o aumento da arrecadação tributária, pelo contrário, pois sendo ela a principal fonte de recursos para financiamento de direitos fundamentais, necessário que o Estado seja abastado suficientemente para prover aos seus cidadãos, porém não podem os governantes ter miopia temporal a ponto de não enxergarem que nem sempre o que se faz pensando no curto prazo traz as consequências esperando no longo prazo, devendo eles sempre ver adiante, inclusive para além do mandato em que foram eleitos.

Portanto, a Curva de Laffer apresenta um importante critério a ser considerado sempre que estivermos tratando de variação da alíquota de tributos, todavia, quando a intenção do governo for o incentivo ou desincentivo a determinado segmento ou outra fonte de tributos, seja para a promoção de políticas públicas ou para estimular ou retrair condutas sujeitas à tributação (exemplo: aumento da

---

<sup>43</sup> <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/fevereiro/decreto-altera-ipi-de-chocolates-sorvetes-cigarros-e-racoes>. Acesso em 02.02.2016.

<sup>44</sup> O Estado do Rio Grande do Sul implementou no ano de 2015, por meio da Lei estadual nº 14.742, de 24 de setembro de 2015, um adicional de 2 (dois) pontos percentuais às alíquotas internas.

<sup>45</sup> <http://www.valor.com.br/empresas/4424762/souza-cruz-decide-fechar-fabrica-no-rs-apos-escalada-do-ipi>. Acesso em 05.02.2016.

alíquota do IOF em compras no cartão de crédito no exterior para equilibrar a balança comercial), passa a Curva de Laffer a ter a sua importância reduzida.

### 2.3 O custo dos direitos e o dever fundamental de pagar impostos

O dever de pagar impostos é um dever fundamental, eis que o imposto não pode ser tido como mero sacrifício dos cidadãos, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado consiga cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. Logo, o Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. Por estas razões, é considerado um Direito da coletividade<sup>46</sup>.

Ocorre que a versão original do Estado fiscal foi dilapidada com o decurso da história do Estado, acolhendo-se agora o âmbito de proteção e garantia (e até mesmo, em certa medida, de prestação) do Estado Social e encontrando limites no Estado Democrático de Direito e na ordem constitucional. É neste sentido que o professor português José Casalta Nabais, ressalva, que não vemos como possa ser preservada a liberdade que tal preço é suposto servir, não pode ser um preço qualquer, mormente um preço de montante muito elevado, nem pode ser um preço que se pretenda equivalente ao preço dos serviços públicos de que cada contribuinte usufrui. Pois, nessa hipótese, ficaria arredada a ideia de solidariedade que está na base de tal estado<sup>47</sup>.

Somente o tributo tem a idoneidade para garantir a realização da justiça social exigida pelo Estado Social, destacadamente a redução das desigualdades sociais, sem que isso acarrete no rompimento das liberdades individuais<sup>48</sup>. Por sua vez, o Estado Social Fiscal é movido por preocupações de funcionamento global da

---

<sup>46</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

<sup>47</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 26.

<sup>48</sup> ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo em el Estado social y democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 40.

sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada – exigida pela estrutura estadual correspondente<sup>49</sup>.

Nas palavras de Sunstein e Holmes, os direitos custam dinheiro e, por esta razão, não podem ser protegidos sem apoio e fundos públicos<sup>50</sup>, sendo eles serviços públicos que o Governo presta em troca de tributos<sup>51</sup>. Neste sentido, conforme leciona Nabais, direitos não são dádiva divina nem fruto da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual<sup>52</sup>.

Direitos são caros porque os custos são caros. Dar eficácia a direitos, especialmente uniformemente e com aplicação equitativa, é um custo caro. Ocorre que direitos legais são vazios na medida em que eles são descumpridos. Assim, quase todo direito implica um dever correlato, e deveres são levados a sério apenas quando negligência é punida pelo poder público, realizada este pelo erário público<sup>53</sup>.

Os custos dos direitos sociais concretizam-se em despesas públicas com imediata expressão na esfera de cada um dos seus titulares, uma esfera que assim se amplia na exata medida dessas despesas. Uma individualização que torna tais custos particularmente visíveis tanto do ponto de vista de quem os suporta, isto é, do ponto de vista do Estado, ou melhor, dos contribuintes, como do ponto de vista de quem deles beneficia, isto é, do ponto de vista dos titulares dos direitos sociais<sup>54</sup>.

Para Nabais, a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e sua proteção (dos clássicos direitos e liberdades) pelas autoridades públicas exigem avultados recursos financeiros<sup>55</sup>.

Assim, os custos dos clássicos direitos e liberdades se materializam em despesas do Estado com a sua realização e proteção, ou seja, em despesas com os serviços públicos adstritos basicamente à produção de bens públicos em sentido

<sup>49</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 28.

<sup>50</sup> HOLMES, Stephen Holmes. SUNSTEIN, Cass R., **The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Co., 1999, p. 15.

<sup>51</sup> HOLMES, Stephen Holmes. SUNSTEIN, Cass R., **The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Co., 1999, p. 151-153.

<sup>52</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010, p. 112.

<sup>53</sup> HOLMES, Stephen Holmes. SUNSTEIN, Cass R., **The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Co., 1999, p. 43.

<sup>54</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010, p. 114.

<sup>55</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010, p. 113.

estrito. Despesas essas que, não obstante aproveitarem aos cidadãos na razão direta das possibilidades de exercício desses direitos e liberdades, porque não se concretizam em custos individualizáveis junto de cada titular, mas em custos gerais ligados à sua realização e proteção têm ficado na penumbra ou mesmo no esquecimento<sup>56</sup>.

Deste modo, não havendo a contrapartida da entrada de ingressos compatíveis com o volume de encargos e, não raro, com o seu custeio pela incidência exageradamente progressiva de impostos<sup>57</sup>. Assim, o Estado Social Fiscal poderia entrar em processo de falência, sendo ele incapaz de proporcionar e suportar o bem-estar social conforme sua concepção inicial.

Portanto, o tributo não mais deve ser considerado como uma mera relação de poder, conforme já exposto, pela qual o Estado exige e a sociedade se sujeita em razão desta relação. Logo, em razão, deste caráter democrático, o tributo não pode ser visto nem como um poder do Estado, tampouco como sacrifício para os cidadãos. Em verdade, a tributação deve ser compreendida como meio indispensável para a afirmação de uma vida próspera para todos os membros da sociedade<sup>58</sup>.

Deste modo, o Estado Fiscal deve ser compreendido como um estado de liberdade, que se caracteriza por uma necessária separação entre a atividade estatal e a econômica<sup>59</sup>.

Nas palavras de Casalta Nabais, a “estatualidade fiscal” significa uma separação fundamental entre estado e economia e a conseqüente sustentação financeira daquele por meio de sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto<sup>60</sup>. Não se trata, porém, de uma relação como à estabelecida no Estado Liberal, em que se evidenciava uma separação completa, integral, entre o

---

<sup>56</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010, p. 114.

<sup>57</sup> TÔRRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 540.

<sup>58</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.<sup>a</sup> reimp. Coimbra: Almedina, 2012, p. 185.

<sup>59</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 29.

<sup>60</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.<sup>a</sup> reimp. Coimbra: Almedina, 2012, p. 198.

Estado e a sociedade<sup>61</sup>. Em verdade, o princípio da liberdade econômica implica no princípio da autorresponsabilidade ou primazia da satisfação privada das necessidades econômicas, ancorada no respeito pelo Estado Fiscal dos diversos direitos e liberdades de natureza econômicas, como o direito de propriedade e as liberdades profissionais e de trabalho, de iniciativa económica, de estabelecimento ou “residência” e de associação econômica, entre outros.

Deve o Estado, portanto, como elenca Casalta Nabais:

(i) controlar e corrigir o próprio processo da actividade económica, de modo a que o mesmo não ponha em perigo outras actividades (daí a acção do estado traduzida na inspecção empresarial, na protecção do ambiente, etc.) ou (ii) fomenta desenvolvimentos culturalmente indesejáveis (daí a acção estadual de planeamento e ordenamento do território, de protecção do património cultural, etc.) e, por outro, de (iii) corrigir os resultados da repartição dos rendimentos e patrimónios decorrentes do processo económico, quando os mesmos sejam indefensáveis do ponto de vista da justiça.<sup>62</sup>

Para Nabais, tanto os indivíduos como as empresas podem, designadamente, verter a sua ação econômica em atos jurídicos e atos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se mesmo por critérios de elisão aos impostos (*taxavoidance*) ou de aforro fiscal, desde que, por tal via, não se violem as leis fiscais, nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos por meio de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade econômica (*taxevasion*)<sup>63</sup>.

Deste modo, o contribuinte é livre para dirigir sua atividade econômica. O combate à elisão fiscal não pode, assim, significar uma restrição à liberdade de realização de planejamento tributário pelo contribuinte<sup>64</sup>. Tendo o Estado Fiscal interesse nas receitas decorrentes da atividade econômica não pode, a pretexto de suas tarefas de controle e correção ou mesmo qualquer outro título, afetar

<sup>61</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 29.

<sup>62</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.<sup>a</sup> reimp. Coimbra: Almedina, 2012, p. 196.

<sup>63</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. II. Coimbra: Edições Almedina, 2008, p. 108-109.

<sup>64</sup> TÓRRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 10.

inteiramente a produtividade da economia, mediante estabelecimento de condições desiguais, imposição de elevadas cargas tributárias<sup>65</sup>.

Logo, um Estado que por meio de regulação exacerbada ou, por meio de impostos exagerados, estorve, paralise ou destrua a produtividade da economia, vem ele se destruir como Estado Fiscal<sup>66</sup>. Isto porque, ao afligir a sua base, destrói ele, ao final, por consequência, a sua própria capacidade financeira<sup>67</sup>.

Assim, o relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, se afirmado este sob o signo da bipolaridade: o tributo é a garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui extraordinária aptidão para destruí-la<sup>68</sup>.

## 2.4 Pensando a tributação de forma sistemática

Pelo pensamento sistemático da tributação pretende-se compreender a Constituição em sua natureza dúplice, tanto como Carta de Direitos (limitações ao poder de tributar), quanto pela Carta de Competências (poder de tributar). Ou seja, havendo normas de atribuição de competências, bem como normas de exclusão de competência tributária sobre determinadas condutas. Assim, difere este pensamento dos modelos conceitual e normativista, pois ele reafirma a constituição como sendo a norma mais importante na atribuição do dever fundamental de pagar tributos, bem como na compreensão desta como um sistema de princípios, regras e valores constitucionais<sup>69</sup>.

Assim, para Caliendo<sup>70</sup> tributação deve ser entendida como um dever fundamental derivado do texto constitucional e não apenas como mera obrigação derivada de lei, possuindo o pensamento sistemático da tributação três pilares

---

<sup>65</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.<sup>a</sup> reimp. Coimbra: Almedina, 2012, p. 198.

<sup>66</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.<sup>a</sup> reimp. Coimbra: Almedina, 2012, p. 198.

<sup>67</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.<sup>a</sup> reimp. Coimbra: Almedina, 2012, p. 198.

<sup>68</sup> TÓRRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 10.

<sup>69</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 145.

<sup>70</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 145.

conceituais: a constitucionalização dos direitos fundamentais, a reintrodução do problema da justiça e uma nova hermenêutica jurídica<sup>71</sup>.

Na compreensão de Ricardo Lobo Tôrres a dimensão axiológica é absolutamente indispensável na construção de um conceito de tributo. De modo que, sendo um dever fundamental, limitado pelas liberdades, o tributo em sua normatividade, ou seja, em sua complementação na via legislativa ordinária e judicial, vai se afirmar de acordo com os princípios, as diretivas e os programas ínsitos na Constituição. Portanto, qualquer prestação exigida pelo Estado em desconformidade com os princípios constitucionais da irretroatividade, da boa-fé, da anualidade, da territorialidade e outros, não será tributo<sup>72</sup>.

Com base nestes fundamentos, propõe Tôrres<sup>73</sup> um conceito constitucional de tributos, pois consiste o dever fundamental em uma prestação pecuniária, que se limita pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, dos custo/benefício ou da solidariedade e com a finalidade principal ou acessória de obtenção da receita para as necessidades públicas ou para as atividades protegidas pelo Estado, que é exigido daqueles quem tenha realizado o fato descrito de imputação tributária, conforme competência outorgada pela Constituição.

Portanto, verifica-se que presentes todos os elementos suficientes e necessários para uma fundamentação constitucional do conceito de tributo<sup>74</sup>, pois o dever de pagá-los é um dever fundamental, de natureza pecuniária, que promove e garante as liberdades fundamentais, estando sob a égide dos princípios da capacidade contributiva (impostos), custo/benefício (taxas) e solidariedade (contribuições), com finalidade de obtenção de receita pública, amparados de natureza legal, conforme competência específica outorgada pela Constituição.

Assim, os tributos não devem ser compreendidos como simples método de pagamento pelos serviços públicos prestados pelo Estado, mas como um dos mais

---

<sup>71</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 179.

<sup>72</sup> TÔRRES, Ricardo Lobo. **O Conceito Constitucional de Tributo**. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. Estudos em homenagem ao Professor José souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 572.

<sup>73</sup> TÔRRES, Ricardo Lobo. **O Conceito Constitucional de Tributo**. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. Estudos em homenagem ao Professor José souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 589.

<sup>74</sup> CALIENDO, Paulo. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 186.

importantes instrumentos pelo qual o sistema político aloca em prática determinada concepção de justiça econômica ou distributiva.

Desse modo, deve-se ter a justiça fiscal como um princípio estruturante, bem como um princípio hermenêutico fundamental, no sistema jurídico tributário brasileiro, servindo de norte para todas as políticas tributárias, visto que, em razão das características citadas, ele serve como base para outros princípios, tais como o da isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletividade, entre outros<sup>75</sup>. Dessa forma, observando-se a justiça fiscal, automaticamente os demais princípios tributários estarão sendo respeitados, devendo ser levado em consideração sempre que medidas no âmbito tributário forem adotadas.

Isto posto, verifica-se que a tributação necessita ser repensada, possuindo agora a fundamentação do tributo pelo pensamento sistemático, a fim de que o tributo exigido tenha uma afirmação constitucional de sua exigência, podendo-se com isso, crer na tributação, sob a ótica da teoria sistemática do direito tributário, como real fonte de financiamento dos direitos fundamentais, não podendo ser afastada desta análise a questão da justiça fiscal. Assim, pelo financiamento dos direitos fundamentais, necessária à análise do tributo, por meio do resultado de sua arrecadação como fomento de políticas públicas, além de, também, pela participação efetiva do Estado na indução de comportamentos que sejam, por exemplo, mais saudáveis e sustentáveis, utilizando-se do mecanismo de normas indutoras extrafiscais, alcançando-se assim a política pública pretendida, mas não para fins meramente arrecadatórios, mas pela indução de determinadas práticas.

---

<sup>75</sup> CALIENDO, Paulo. **Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 58.

### **3. ELEMENTOS DE UMA TEORIA DE FINANCIAMENTO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Inicialmente, importante referir que não é da pretensão deste trabalho apresentar toda a formulação da Teoria dos Direitos Fundamentais, mas sim, apresentar elementos suficientes para que possa ser estudada a tributação como financiadora de direitos fundamentais. Para tal, será tratada a evolução dos direitos sociais, a diferenciação entre direitos humanos e direitos fundamentais, bem como serão abordados temas intrínsecos ao estudo dos direitos fundamentais, tais como princípio da dignidade da pessoa humana e mínimo existencial.

O direito fundamental à boa administração pública é de fundamental importância para que haja a adequada alocação dos recursos arrecadados em rubricas destinadas a promoção de políticas públicas e com isso se consiga dar eficácia aos direitos fundamentais.

Ainda, haverá um princípio, em especial, que deve ser efetivamente respeitado em seu máximo para a melhor utilização de recursos oriundos da arrecadação tributária. O princípio da capacidade contributiva é estudado neste trabalho com a finalidade de impor limitações ao poder de tributar, pois o desrespeito desses acarreta ofensa a direitos fundamentais. Logo, veda-se qualquer tentativa de aumento da receita tributária que implique em violação destes direitos.

O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, é o princípio que permite a proteção da renda mínima da pessoa, pois àquela pessoa que não tem capacidade de contribuir, ou que tem pouca capacidade, não deve contribuir com o Estado, ou pouco deve, respectivamente. No caso, o Estado ao não tributar a pessoa está já implementando política pública para redução da desigualdade e erradicação da pobreza. Todavia, a tributação indireta e a regressividade tributária, muito presentes ainda no Brasil, prejudicam o melhor desenvolvimento deste princípio no Brasil.

#### **3.1 Teoria dos Direitos Fundamentais**

Os Direitos do Homem e do Cidadão foram considerados como ativos do indivíduo na condição pré-social. Por sua vez, liberdade, igualdade formal, a propriedade, a segurança, a resistência à opressão, foram considerados pelas

primeiras Constituições como direitos naturais e inalienáveis, evidenciando-se assim a sua inspiração filosófica marcadamente individualista<sup>76</sup>.

Ao longo do século XIX, o proletariado adquire papel histórico como o progresso da industrialização, passando a adquirir consciência de classe proletária que passa a reivindicar direitos econômicos e sociais sobre os clássicos direitos individuais, que foi resultado do triunfo da revolução burguesa liberal<sup>77</sup>. A partir de então, pela necessidade de proteger o trabalhador em relações de trabalho, novas exigências vieram a ser realizadas no campo dos direitos sociais. O Manifesto Comunista<sup>78</sup>, de 1848, pode ser considerado um fator essencial nesta transformação, representando um importante anúncio de uma nova fase.

Todavia, vale recordar que ainda durante a Revolução Francesa, Sieyès, em seu projeto de Declaração de Direitos<sup>79</sup>, de 1789, já tinha afirmado que o propósito da vida social não tem somente como objeto a proteção das liberdades individuais, mas sim que seja possível a todos os cidadãos o direito de desfrutar dos benefícios que a sociedade proporciona.

A Constituição mexicana de 1917 pode ser considerada a primeira tentativa de conciliar os direitos de liberdade com os direitos sociais, superando assim os polos opostos do individualismo e coletivismo. Mas, sem dúvida, o texto constitucional mais importante e que melhor reflete a nova carta dos direitos fundamentais na transição do Estado Liberal para o Estado Social de Direito é a Constituição alemã de Weimar de 1919<sup>80</sup>.

Antes de iniciar a apresentação da teoria dos direitos fundamentais, necessário esclarecer o porquê da nomenclatura utilizada, ao invés de trata-los como direitos humanos. Ocorre que o termo “direitos humanos” possui maior amplitude que a terminologia “direitos fundamentais”. Neste mesmo sentido, assim leciona Antonio Luño<sup>81</sup>:

Los derechos humanos suelen venir entendidos como un conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, las cuales deben ser reconocidas positivamente por los ordenamientos jurídicos a nivel

<sup>76</sup> LUÑO, Antonio E. Perez. **Derechos humanos, estado de derecho y constitución**. Madrid: Tecnos, 1991, p. 120-125.

<sup>77</sup> LUÑO, Antonio E. Perez. **Los derechos fundamentales**. 8ª ed. Madrid: Tecnos, 2004, p. 38.

<sup>78</sup> Manifesto Comunista de 1848. MARX e ENGELS.

<sup>79</sup> SIEYÈS. Abade. **Exposição Refletida dos Direitos do Homem e do Cidadão**. 2 Edição. São Paulo: Atlas, 2015.

<sup>80</sup> LUÑO, Antonio E. Perez. **Los derechos fundamentales**. 8ª ed. Madrid: Tecnos, 2004, p. 39.

<sup>81</sup> LUÑO, Antonio E. Perez. **Los derechos fundamentales**. 8ª ed. Madrid: Tecnos, 2004, p. 47.

nacional e internacional. En tanto que con la noción de los derechos fundamentales se tiende a aludir a aquellos derechos humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, en la mayor parte de los casos en su normativa constitucional, y que suelen gozar de una tutela reforzada.

Direitos fundamentais e direitos humanos, ainda que semelhantes e por vezes aproximados, não devem ser confundidos, pois consistem eles de noções distintas e que merecem ser apartadas. Ingo Sarlet sinala que a tese de que os direitos humanos seriam mais abrangentes que os fundamentais é questionável, para não se dizer inclusive equivocada. Para ele, basta se verificar que há catálogos constitucionais (de direitos fundamentais), como é o caso do Brasil, que enunciam “direitos que dificilmente poderiam ser qualificados de humanos no sentido de direitos inerentes à natureza humana” (tais como o direito ao salário mínimo e ao terço de férias, conforme ilustra o autor). Logo, para aquela tese subsistir, teria que se excluir do catálogo constitucional todos os direitos que não comportariam o *status* de direitos humanos no sentido de direitos naturais, o que é insustentável<sup>82</sup>.

Os direitos humanos<sup>83</sup>, diferentemente dos direitos fundamentais, são reconhecidos (e positivados) pelo Direito Internacional<sup>84-85</sup> e, por serem tidos como inerentes à pessoa humana, caracterizam-se por reclamar validade universal<sup>86</sup> e

<sup>82</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 31.

<sup>83</sup> Conforme se verifica da obra de Fábio Konder Comparato, os direitos humanos se justificam a partir da constatação de que tudo gira em torno do homem e do reconhecimento de que este, não obstante suas múltiplas diferenças (de sexo, raça, costumes sociais, etc.) é um ser único, dotado de racionalidade e liberdade. Reconhecido o homem como tal, estavam lançados os fundamentos intelectuais para a compreensão da pessoa humana e para a afirmação da existência de direitos universais a ela inerentes. (COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 1-11).

<sup>84</sup> Inúmeros são os documentos normativos, típicos do Direito Internacional, que declaram direitos humanos. A título de exemplo, citam-se os seguintes: a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, a Convenção Europeia dos Direitos Humanos de 1950, os Pactos Internacionais de Direitos Humanos de 1966 e a Convenção Americana de Direitos Humanos de 1969.

<sup>85</sup> A importância dos direitos humanos é tal que, atualmente, são tidos, inclusive, como um dos principais, senão o único, instrumento capaz de medir o nível de civilidade alcançado por uma sociedade (a partir da capacidade que esta tem de fazer com que os seus cidadãos sejam protegidos pelos direitos humanos) e seu progressivo distanciamento da barbárie. (MONDAINI, Marco. **Direitos Humanos**. São Paulo: Contexto, 2006. p. 12).

<sup>86</sup> Marco Mondaini explica a utilização da expressão *universal* para identificar os direitos humanos, justamente em razão de estes remeterem à “totalidade dos seres humanos vivos com base em critérios igualitários, independentemente das suas diferenciações de caráter biológico-natural, cultural-ideal e econômico-material. (MONDAINI, Marco. **Direitos Humanos**. São Paulo: Contexto, 2006. p. 12-13). Com o mesmo raciocínio Fábio Konder Comparato afirma que “apesar das inúmeras diferenças biológicas e culturais que os distinguem entre si, [todos os seres humanos] merecem igual respeito, como únicos entes no mundo capazes de amar, descobrir a verdade e criar a beleza”. E complementa: “É o reconhecimento universal de que, em razão dessa radical igualdade, ninguém – nenhum indivíduo, gênero, etnia, classe social, grupo religioso ou nação –

transfronteiriça, isto é, independentemente do texto constitucional vigente em um determinado território<sup>87</sup>. Por outro lado, os direitos fundamentais imperarão apenas no âmbito de determinado Estado, dependendo, portanto, de posituação pelo respectivo texto constitucional de cada país<sup>88</sup>.

Por essas razões, Fernando Ferreira dos Santos<sup>89</sup> registra se tratarem os direitos humanos, praticamente, dos precursores legitimadores dos direitos fundamentais, sendo, de acordo com este entendimento, uma categoria prévia a estes últimos. Conforme leciona Canotilho<sup>90</sup>, os direitos fundamentais, por constituírem a base axiológica e lógica sobre a qual se assenta o ordenamento jurídico, possuem âmbito de validade espacial e temporal, na medida em que cada Estado, por meio de sua soberania, determina seus próprios direitos e prioridades.

De outra banda, os direitos humanos, por eivarem da própria natureza do homem, aspirariam à validade universal e, até mesmo, atemporal:

“[...] Enquanto os direitos fundamentais do homem passam por uma luta histórica e um processo interno de cada Estado [...], os direitos humanos transcendem essa realidade, pois dizem respeito à essência e à existência do homem”<sup>91</sup>.

Conforme Ingo Sarlet<sup>92</sup>, entretanto, tanto direitos humanos quanto direitos fundamentais radicam do reconhecimento, pelo direito positivo, de uma série de direitos naturais do homem. Sua diferença essencial, portanto, estaria no plano de posituação: direitos humanos estão positivados no plano internacional, enquanto os direitos fundamentais, no plano interno de cada Estado. Ainda assim, é patente ser a

pode afirmar-se superior aos demais”. (COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 1).

<sup>87</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 29.

<sup>88</sup> Nas palavras de Fábio Konder Comparato, os direitos fundamentais são “os direitos humanos reconhecidos como tais pelas autoridades às quais se atribui o poder político de editar normas [...]; são os direitos humanos positivados nas Constituições, nas leis, [...]”. (COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 58).

<sup>89</sup> SANTOS, Fernando Ferreira dos. **Direitos Fundamentais e Democracia: o debate Habermas-Alexy**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 140.

<sup>90</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 359

<sup>91</sup> RECH, Adir Ubaldio; RECH, Adivandro. **Os direitos humanos e fundamentais e a garantia de uma sociedade humanitária**. In: PEREIRA, Agostinho Oli Koppe; HORN, Luiz Fernando Del Rio (orgs.) **Relações de Consumo: humanismo**. Caxias do Sul: Educs, 2011. p. 85.

<sup>92</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 30/32.

dignidade da pessoa humana o núcleo fundamentador de ambos os sistemas<sup>93</sup>. Além disso, não há uma identidade necessária entre ambos, já que alguns textos constitucionais ficam bem aquém dos catálogos internacionais, ao passo que outros, como o do Brasil, a Constituição vai bem além<sup>94</sup>.

O reconhecimento dos direitos humanos, frutos de um longo processo histórico, constitui verdadeiro marco civilizatório, eis que os direitos humanos buscam proteger valores, interesses e necessidades indispensáveis à realização da condição de humanidade de todas as pessoas. Caracterizam-se, em outras palavras, pelo desejo humanitário de exterminar as injustiças reinantes no mundo para poder alcançar a felicidade humana e coletiva<sup>95</sup>.

Inicialmente, os direitos fundamentais eram instrumentos de defesa dos cidadãos perante o Estado. Com o Estado Social, ocorreu a extensão da incidência dos direitos fundamentais a todos os setores do ordenamento jurídico, inclusive nas relações entre particulares. Os direitos fundamentais apresentam-se, ao mesmo tempo, como um conjunto de valores objetivos básicos e como o marco da proteção das situações jurídicas subjetivas. Antonio Luño afirma que:

En el horizonte del constitucionalismo actual los derechos fundamentales desempeñan, por tanto, una doble función: en el plano subjetivo siguen actuando como garantías de libertad individual, si bien a este papel clásico se aúna ahora la defensa de los aspectos sociales y colectivos de la subjetividad, mientras que en el objetivo han asumido una dimensión institucional a partir de la cual su contenido debe funcionalizarse para la consecución de los fines y valores constitucionalmente proclamados<sup>96</sup>.

Assim, pode-se definir que os direitos fundamentais são direitos delimitados no tempo e no espaço, cuja denominação responde a um caráter básico ou fundante do sistema jurídico político do Estado de Direito. Do conceito de “Estado de Direito”, extrai-se a teoria dos direitos fundamentais, no qual o ordenamento jurídico tem a função de delimitar o poder estatal, estabelecendo fronteiras nas quais ele pode ser

---

<sup>93</sup> GUERRA, Sidney; PESSANHA, Érica de Souza. **O Núcleo Fundamentador do Direito Constitucional Brasileiro e do Direito Internacional dos Direitos Humanos: a dignidade da pessoa humana**. In: GUERRA, Sidney (cord.) **Temas Emergentes de Direitos Humanos**. Campos dos Goytacazes: Ed. Faculdade de Direito de Campos, 2006. p. 17.

<sup>94</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 33.

<sup>95</sup> RECH, Adir Ubaldó; RECH, Adivandro. **Os direitos humanos e fundamentais e a garantia de uma sociedade humanitária**. In: PEREIRA, Agostinho Oli Koppe; HORN, Luiz Fernando Del Rio (orgs.) **Relações de Consumo: humanismo**. Caxias do Sul: Educs, 2011. p. 84.

<sup>96</sup> LUÑO, Antonio E. Perez. **Los derechos fundamentales**. 8ª ed. Madrid: Tecnos, 2004, p. 25.

exercido de maneira válida<sup>97</sup>. Assim, quanto maior a operabilidade do Estado de Direito, mais protegidos são os direitos fundamentais e vice-versa. Mesmo nos Estados de Direito ocorrem desrespeitos aos direitos fundamentais. Dentre os motivos, merece relevância a secular tentação de abuso de poder de quem o detém e o avanço tecnológico e a necessidade de condições objetivas sobre o seu exercício, conforme Antonio Luño<sup>98</sup> destaca.

Os direitos fundamentais podem ser entendidos como aqueles direitos intrinsecamente pertencentes ao homem e que se encontram jurídica e institucionalmente garantidos, limitados, por um espaço e determinado tempo. O conceito de direitos fundamentais se entrelaça com o próprio significado do poder público, pois existe uma ligação estreita entre o papel designado a esses direitos e a forma de organização e execução das funções do Estado. Com isso, tem-se que os direitos fundamentais são a principal garantia aos cidadãos de um Estado de Direito que o sistema jurídico e político serão orientados pelo respeito à dignidade da pessoa humana<sup>99</sup>.

Para Ingo Sarlet<sup>100</sup>, por dignidade da pessoa humana compreende-se a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão dos demais seres humanos.

Para Thadeu Weber<sup>101</sup> os direitos fundamentais, sobretudo os sociais, são, nesse caso, a expressão do conteúdo da dignidade humana e a sua realização efetiva nas instituições sociais. Assim, segundo o autor, seria partir da dignidade, como fundamento constitucional, que se justifica e até mesmo se impõe o reconhecimento do direito ao mínimo existencial.

---

<sup>97</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p.15.

<sup>98</sup> LUÑO, Antonio E. Perez. **Los derechos fundamentales**. 8ª ed. Madrid: Tecnos, 2004, p. 25.

<sup>99</sup> LUÑO, Antonio E. Perez. **Los derechos fundamentales**. 8ª ed. Madrid: Tecnos, 2004, p. 20.

<sup>100</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 60.

<sup>101</sup> WEBER, Thadeu. **A ideia de um 'mínimo existencial' de J. Rawls**. *Kriterion*. v. 54, p. 197-199, 2013.

Sobre o mínimo existencial, pode-se afirmar que as condições mínimas de uma existência digna não poderá ser objeto de intervenção estatal, nem mesmo fiscal, e ainda exige ações positivas deste, pois este mínimo existencial consiste no mínimo necessário para a sobrevivência, consistindo, por isso, em um direito fundamental, visto que sem ele a existência do homem não seria possível, desaparecendo, assim, as condições de liberdade<sup>102</sup>.

Sobre o tema, podemos afirmar que a dignidade humana possui o mais alto grau de relevância, visto que a imposição tributária sobre o mínimo existencial compromete todo o exercício da atividade econômica, em sentido amplo, bem como o exercício da atividade econômica em sentido estrito, devendo ser assegurado a todos um direito a uma vida digna, ou seja, não deve ser violado o princípio da capacidade contributiva, bem como não deve existir tributação incidente sobre o mínimo que o cidadão precisa para uma vida digna, desta forma, o exercício de qualquer atividade econômica de forma inadequada à promoção de uma vida digna estará violando diversos princípios constitucionais<sup>103</sup>.

Importante também tecer breves comentários a respeito da dignidade<sup>104</sup> humana, uma vez que está intimamente relacionada com o mínimo existencial, bem como com a capacidade contributiva, uma vez que proteger a dignidade da pessoa humana é essencial para não haver violação de diversos direitos fundamentais, bem como os direitos humanos. Neste sentido afirma Ingo Sarlet<sup>105</sup>:

(...) vale lembrar, ainda, que o ponto de ligação entre a pobreza, a exclusão social e os direitos sociais reside justamente no respeito pela proteção da dignidade da pessoa humana, já que - de acordo com Rosenfield - "onde homens e mulheres estiverem condenados a viver na pobreza, os direitos humanos estarão sendo violados." Assim, sendo e apesar da possibilidade de se questionar a vinculação direta de todos os direitos sociais (e fundamentalmente em geral) consagrados na Constituição de 1988 com o princípio da dignidade da pessoa humana, não há como desconsiderar ou mesmo negar tal conexão, tanto mais intensa, quanto maior importância dos direitos sociais para a efetiva fruição de uma vida com dignidade, o que, por sua vez, não afasta a constatação elementar de que as condições de vida e os requisitos para uma vida com dignidade constituam dados variáveis de acordo com cada sociedade e em cada época, o que harmoniza com a já

<sup>102</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. v. III. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 67

<sup>103</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica.** 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 218

<sup>104</sup> Para Mary Elbe Queiroz, "dignidade", do latim *dignitas, dignitatis* pode significar uma qualidade moral que infunde respeito, uma consciência do próprio valor, respeito aos próprios sentimentos, amor-próprio, bem como o modo de alguém se apresentar que inspire respeito. QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** São Paulo: Manole, 2004, p. 60.

<sup>105</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988.** 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 91.

destacada dimensão histórico-cultural da própria dignidade da pessoa humana e, portanto, dos direitos fundamentais (inclusive sociais) que lhe são inerentes.

Ainda, refere Ingo Sarlet que os direitos fundamentais sociais constituem uma exigência inarredável do exercício efetivo das liberdades e garantia da igualdade de oportunidades, pois estas são inerentes à noção de uma democracia e um Estado de Direito de natureza não somente formal, mas também material<sup>106</sup>. Além do mais, afirma que estes direitos possuem tamanha importância pelo fato de estarem expressos na Constituição, vinculando de forma imediata às entidades públicas e privadas, por dizerem respeito a normas diretamente aplicáveis, nos termos do artigo 5º, § 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988<sup>107</sup>.

Para Barroso, a dignidade da pessoa humana é uma locução tão vaga e metafísica, que mesmo carregando uma forte carga espiritual, não possui qualquer valia jurídica<sup>108</sup>. Assim, para melhor definir o conceito de direitos fundamentais, apresenta-se a inteligência de Ingo Sarlet<sup>109</sup>, que entende estes consistirem em:

Todas as posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, fora, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo).

Merece relevo o ensinamento de Gilmar Mendes<sup>110</sup> no sentido de que os direitos fundamentais não possuem somente uma proibição de intervenção, mas também um postulado de proteção, ou seja, não somente uma proibição do excesso, mas também a proibição de proteção insuficiente.

<sup>106</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 73-74.

<sup>107</sup> Art. 5º, § 1º da CF/88: “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

<sup>108</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 296.

<sup>109</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 77.

<sup>110</sup> MENDES, Gilmar. **Direitos Fundamentais e o controle de constitucionalidade**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 477.

Por sua vez, acerca da dimensão objetiva dos direitos fundamentais, Daniel Sarmiento<sup>111</sup> apresenta importantes considerações a respeito do tema:

Como se sabe, a ideia da dimensão objetiva prende-se à visão de que os direitos fundamentais cristalizam-se os valores mais essenciais de uma comunidade política, que devem se irradiar por todo o seu ordenamento, e atuar não só como limites, mas também como impulso e diretriz para a atuação dos Poderes Públicos. Sob esta ótica, tem-se que os direitos fundamentais protegem os bens jurídicos mais valiosos, e o dever do Estado não é só o de abster-se de ofendê-los, mas também o de promovê-los e salvaguardá-los das ameaças e ofensas provenientes de terceiros. E para um Estado que tem como tarefa mais fundamental, por imperativo constitucional, a proteção e promoção dos direitos fundamentais dos seus cidadãos, a garantia destes direitos torna-se também um autêntico interesse público.

Desta forma, também pode ser afirmado que a dignidade da pessoa humana, na condição de valor, atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais, exigindo e pressupondo o reconhecimento e proteção dos direitos fundamentais de todas as dimensões. Sendo assim, não reconhecer às pessoas os direitos fundamentais é negar a própria dignidade, pois constituem estes, com intensidade variável, explicitações da dignidade da pessoa humana<sup>112</sup>.

Gilmar Mendes<sup>113</sup>, com base na doutrina e na jurisprudência da Corte Constitucional Alemã, estabelece uma classificação do dever de proteção dos direitos fundamentais, qual seja: a) dever de proibição, ou seja, dever de proibir determinadas condutas; b) dever de segurança, que consiste no dever do Estado de proteger o indivíduo contra ataques de terceiros utilizando-se de medidas diversas; c) dever de evitar riscos, o que autorizaria o Estado a atuar com o objetivo de evitar riscos para os cidadãos mediante a utilização de medidas protetivas ou preventivas.

É possível afirmar que os direitos fundamentais, com relação às demais normas constitucionais, possuem uma maior aplicabilidade e eficácia, o que não significa que dentre os próprios direitos fundamentais não possam existir distinções

---

<sup>111</sup> SARMENTO, Daniel. **Interesses Públicos versus Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional**. In: **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 82-83.

<sup>112</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 84-85.

<sup>113</sup> MENDES, Gilmar. **Direitos Fundamentais e o controle de constitucionalidade**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 477.

com relação à graduação desta aplicabilidade e eficácia, dependendo da forma como estiverem positivados, do objeto e da função que cada um desempenhar<sup>114</sup>.

Para Ricardo Lobo Tôrres<sup>115</sup> existem formas de proteção ao mínimo existencial, quais sejam: a entrega gratuita de prestações de serviço público específico e divisível, como prestação jurisdicional aos desfavorecidos, educação fundamental, saúde pública, etc; por meio das subvenções e auxílios financeiros às entidades filantrópicas e educacionais, públicas e privadas, as quais em boa parte das vezes já são beneficiadas com as imunidades tributárias; por meio da entrega de bens públicos (remédios, alimentação, vestuário, etc.), independentemente de pagamento.

É de suma importância para o indivíduo que este usufrua de uma liberdade fática, para isso, ele não deve viver abaixo do mínimo existencial, não estando condenado ao desemprego em longo prazo e excluído da vida cultural, pois para aquele que se encontra em situação de necessidade, os direitos fundamentais não são totalmente sem valor, na medida em que estes menos favorecidos se utilizam de tais direitos, por exemplo, para melhorar sua situação, sendo garantido, por exemplo, que estes não sejam submetidos ao trabalho escravo ou a uma condição sub-humana<sup>116</sup>.

Ademais, os direitos sociais não possuem finalidade de fornecer apenas o mínimo, mas o contrário, ou seja, pedem por um horizonte de eficácias mais amplo. Neste sentido, é obrigação do poder estatal, em um Estado Democrático de Direito assegurar a todos o mínimo existencial, nos termos previstos pela Constituição Federal quando trata dos direitos sociais, princípio da dignidade humana e o princípio da sociabilidade<sup>117</sup>. Porém, conforme adverte Ricardo Lobo Tôrres<sup>118</sup>, é extremamente difícil apreender o ponto de passagem entre a maximização do mínimo existencial e a otimização dos direitos sociais.

---

<sup>114</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 272

<sup>115</sup> TÔRRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 17.

<sup>116</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 506.

<sup>117</sup> CLEVÉ, Clémerson Merlin. **A eficácia dos direitos sociais**. Revista Crítica Jurídica. n. 22. Jul/Dez. 2003, p. 17-29.

<sup>118</sup> TÔRRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 131.

Por fim, cabe ainda mencionar que a Declaração Universal dos Direitos Humanos, em seu artigo 25º, item 1<sup>119</sup>, prevê a proteção de um mínimo necessário para um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família, saúde e bem estar, e inclui também alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, bem como o direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos em que o sujeito perca os seus meios de subsistência.

### **3.2 A compreensão da tributação como fonte de financiamento dos direitos fundamentais**

Conforme apresentado no capítulo anterior, a tributação foi originária idealizada como forma de custeio dos gastos para manutenção dos serviços públicos. Portanto, possuía ela função meramente fiscal, a de arrecadar recursos necessários para manutenção das despesas mantidos pelo Estado com os cidadãos.

Todavia, a compreensão que se entende como a mais adequada é que os direitos fundamentais possuem um custo a ser suportado pela tributação, que por sua vez, deve ser sustentável e eficiente, sem jamais ferir os direitos fundamentais, em especial, o do contribuinte. Com isso, as finanças públicas passam a ficar comprometidas também com a promoção de políticas públicas concretizadoras de direitos fundamentais, o que é inerente ao Estado Democrático de Direito.

Assim, atualmente, a tributação vem a ser explorada de forma a atuar como importante instrumento de influência na direção de diversos segmentos econômicos, bem como de reforma social, com preocupação inclusive na redução da pobreza e das desigualdades sociais, pois os efeitos desta refletem diretamente sobre a redistribuição de riqueza e concentração da renda. Com isso, as finanças públicas passam a ficar comprometidas também com a promoção de políticas públicas concretizadoras de direitos fundamentais, o que é inerente ao Estado Democrático de Direito.

---

<sup>119</sup> Assim está previsto no artigo 25º., item 1, da Declaração Universal dos Direitos Humanos “Toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar, principalmente quanto à alimentação, ao vestuário, ao alojamento, à assistência médica e ainda quanto aos serviços sociais necessários, e tem direito à segurança no desemprego, na doença, na invalidez, na viuvez, na velhice ou noutros casos de perda de meios de subsistência por circunstâncias independentes da sua vontade”.

Deste modo, tem-se que os objetivos fundamentais, no sentido da promoção do desenvolvimento nacional e da justiça social, são efetivados por meio da atuação dos Estados nas relações econômico-sociais, especialmente no âmbito tributário, por meio da variação da carga tributária imposta a determinado produto, mercadoria, serviço rendimento e patrimônio, bem como pela concessão de desoneração fiscal.

Diante disso, necessário repensar a tributação, propondo-se um sistema tributário idealizado como um sistema jurídico envolvido diretamente com as políticas públicas (de governo) com total harmonia com as políticas fiscais, que devem deixar de possuir uma visão míope da economia, sociedade e ambiente. Deve ser ele elaborado de forma a possuir um alto grau de transparência, segurança, do ponto de vista jurídico, e estar em consonância com políticas públicas voltadas para o incentivo do desenvolvimento duradouro e ao incentivo de políticas tributárias com caráter extrafiscal, que vão além da mera função arrecadatória e do crescimento do produto interno bruto sem levar em consequência os impactos negativos que podem ser causados em um primeiro momento.

As políticas públicas, inclusive as da pauta fiscal, devem ser pensadas para longos períodos, não podendo a sociedade ficar à mercê de falsas políticas de distribuição de riqueza e renda que se renovam a cada eleição, independente do partido político eleito. Para alcançar as metas que são pretendidas por políticas públicas devem ser realizados planos nacionais para saúde, erradicação da pobreza, desigualdade (social, econômica e regional), sustentabilidade, assim como realizado o Plano Nacional da Educação, com objetivos específicos e claros, para curto e longo prazo, sendo este último para vinte, trinta ou até mesmo cinquenta anos. Realizado isto, a tributação deve ser reestruturada para melhor servir aos fins que lhe são pertinentes.

A falta de previsibilidade das ações governamentais, além de prejudicar investimentos nacionais e estrangeiros e ocasionar insegurança jurídica e econômica, acaba por destorcer os fins mais nobres da tributação, que é o de financiar os direitos fundamentais e de auxiliar na promoção de políticas públicas.

A tributação deve servir como forma de atividade estatal indireta de fomento a condutas que visem melhorar índices de saúde, educação, lazer, sustentabilidade, entre outros, mas para isso, necessário que medidas anticorrupção sejam adotadas conjuntamente, pois de nada adiantará elevar a receita tributária se parte considerável deste valor será diluída por agentes da corrupção. A corrupção, que é

endemicamente neste país, deve ser agressivamente combatida, pois a sua existência em elevado índice somente prejudica a imagem dos fins arrecadatórios do Estado.

Assim, entende-se que a tributação pode ter uma efetiva participação na implementação de políticas públicas, seja pelo fomento (receita tributária) ou pela utilização de normas indutoras de caráter extrafiscal.

### **3.3 O direito fundamental à boa administração pública como mecanismo de controle dos atos administrativos**

O Estado Democrático tem o compromisso de facilitar e prover o acesso ao direito fundamental à boa administração pública<sup>120</sup>, devendo ela ser eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à pela responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas.

Assim, é indispensável que o sistema tributário venha a receber uma transformação significativa, para que se possa desenvolver, socialmente, economicamente, e também na área ambiental, pois o atual modelo adotado pelo Brasil é de notório retrocesso, onde a carga tributária cresce ano após ano, sendo hoje uma das maiores do mundo.

### **3.4 O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação**

A evolução do princípio da capacidade contributiva para um critério fundamental de igualdade tributária vem desde São Tomás de Aquino, mas somente foi escrito em 1776, por Adam Smith<sup>121</sup>, que em suas primeiras máximas tributárias, trata da igualdade tributária (“*equality of taxation*”).

Em seguida foi proposto para muitas constituições, pela redação do artigo 13 da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, que assim dispõe: “*Para a manutenção da Força Armada e para o custeio da Administração é*

---

<sup>120</sup> FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à boa Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 21

<sup>121</sup> SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Vol. I Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

*indispensável uma contribuição coletiva; esta deve ser repartida na mesma maneira entre todos os cidadãos do Estado na proporção de sua situação financeira”.*

O princípio da capacidade contributiva é mundialmente empregado em Constituições, sendo, ainda, em todas as disciplinas da ciência da tributação, reconhecido como um princípio fundamental de imposição justa. Importa referir que o artigo 134 da Constituição Imperial de Weimar de 1919 rezava: “*Todos os cidadãos sem distinção contribuem na proporção de seus recursos para todos os encargos públicos segundo os limites da lei*”.

O princípio da capacidade contributiva, conforme leciona Paulo Caliendo<sup>122</sup>, ao eleger fatos da realidade econômica como os únicos fatos relevantes para fins de dotar o Estado com os recursos necessários à sua atividade procedem a uma limitação fundamental à ação tributante do Estado. Exclui-se dessa monta todo e qualquer critério extra-econômico para fins de tributação, tais como: sexo, raça, religião, nacionalidade ou qualquer outro fator arbitrário. Trata-se, pois, de um critério fundamental na defesa das liberdades públicas e no direito dos cidadãos. Assim, quaisquer fatores de discriminação estranhos a esses fatos devem ser considerados arbitrários e inconstitucionais.

Assim tudo que produzir um agravamento de carga tributária de um contribuinte que não possuir um fundamento na sua capacidade contributiva e, por outro lado, não proceder a uma vinculação lógica entre o fator de discriminação adotado e a desigualdade de tratamentos jurídicos a que se procedeu será considerado como desarrazoado e inconstitucional.

Contra o princípio da capacidade contributiva é, todavia, referido que ele é muito ambíguo para que dele se possam tirar soluções concretas. Ora, esse entendimento não se coaduna com o caráter e a hierarquia do princípio da capacidade contributiva, pois este fundamenta o Direito Tributário da mesma forma pela qual o princípio da autonomia privada está para o Direito Civil. Com essa função demarcadora de ramo do Direito, desempenha o princípio da capacidade contributiva o papel de princípio básico do Direito Tributário. Tal fato conduz a um sistema de princípios jurídicos, que concretizam o princípio da capacidade contributiva e por meio disso consubstanciam um dogmaticamente verificável orçamento do direito tributário.

---

<sup>122</sup> SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

Da categoria de um princípio jurídico da mais elevada hierarquia de princípios segue-se sua necessidade de concretização: por meio de subprincípios, atos legislativos, judicatura e dogmática científica é o princípio da capacidade contributiva realizado até a última consequência tributária ou ainda, por exemplo, frente às normas de finalidade social, retirado.

Para Klaus Tipke<sup>123</sup>, o princípio da capacidade contributiva fornece o ético-juridicamente sensato valor indicativo, que para o ordenamento do Direito Tributário não é menos necessário do que a autonomia privada para o ordenamento do Direito Civil. Para o princípio da capacidade contributiva não existe nenhuma alternativa de um mais apropriado princípio fundamental: existe somente a alternativa da indigência de princípios fundamentais.

No século XIX foi desenvolvido o princípio da capacidade contributiva como princípio de luta de classes para a justificativa da progressão tributária. Quem contra isso se volta, não percebe que o princípio da capacidade contributiva evoluiu de um princípio político de redistribuição para um Direito, que sobretudo concretiza a proteção constitucional do sujeito passivo tributário perante o Estado.

Na concretização jurídica do princípio da capacidade contributiva não estão em questão à progressividade tributária, redistribuição, exploração do contribuinte, mas sim espécies tributárias ajustadas à capacidade contributiva e indicadores desta logicamente moldados. Também deve ser considerada a preservação do sujeito tributário, até o ponto que, assim como no mínimo existencial, deve ser negada a capacidade contributiva tributariamente onerável.

O princípio da capacidade contributiva não é somente um princípio de intervenção, mas também um princípio de proteção. Pode-se resumir o entendimento jurídico do princípio da capacidade contributiva na fórmula “igual tributação de igual tributação de igual situação econômica com igual efeito oneroso”. Desse modo, correspondeu-se ao postulado da eficiência, que economistas hoje em dia estão habituados a colocar em primeiro lugar.

O ideal de uma imposição decisoramente neutra é seguramente não se comprometer com as concepções históricas do princípio da capacidade contributiva. Corresponde, entretanto, exatamente ao moderno entendimento jurídico de uma

---

<sup>123</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. 18 ed. V. I. Trad. por Luiz Dória Furquim. Sergio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre: 2008, p. 202.

imposição uniforme segundo a capacidade contributiva, que entre outras encontra sua expressão na neutralidade de forma jurídica da imposição.

O princípio da capacidade contributiva é o critério comparativo para normas de fim fiscal. Para normas de fim social valem princípios, que são apropriados para justificar derrogações do princípio da capacidade contributiva. Paul Kirchhof<sup>124</sup>, por sua vez, nega a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos. Entretanto, para Klaus Tipke<sup>125</sup>, vale o princípio da capacidade contributiva para todos os impostos, inclusive nos impostos indiretos sobre o consumo.

Segundo Sacha Calmon<sup>126</sup>, os impostos de “mercado” e “indiretos” não se prestam a realizar o princípio com perfeição. No entanto, o princípio da capacidade contributiva seguiria auxiliando os desprovidos de renda baixa, que usufruiriam do benefício muito mais que os de maior renda, tal como na extrafiscalidade, que permeia os produtos da cesta básica, de modo a atender a capacidade contributiva de cada cidadão.

A tributação indireta do consumo também necessita de justificação, ela precisa ser harmonizada dentro do sistema interno do ordenamento jurídico-tributário com a tributação da renda. Desta forma, inconcebível é a incidência de tributo na parcela relativa ao mínimo existencial, uma vez que viola claramente a capacidade contributiva, prejudicando uma existência digna dos cidadãos, razão pela qual, uma possível tributação incidente nesta faixa de renda, como é o caso da tributação indireta, deve ser mitigada por meio de compensações equivalentes a esta imposição suportada sobre o mínimo existencial, como, por exemplo, por meio de crédito a ser abatido de outros tributos<sup>127</sup>.

O princípio da capacidade contributiva deve, como princípio, tutelar, ser tornado eficaz. Também impostos indiretos não devem violar o mínimo para a sobrevivência (mínimo existencial). Ainda que se trate de tributos de fim social, não pode o quesito da capacidade contributiva ser esquecido. Fins sociais como, por

<sup>124</sup> KIRCHHOF, Paul. **Staatliche Einnahmen**. StuW: 1985, p. 319-324.

<sup>125</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. 18 ed. V. I. Trad. por Luiz Dória Furquim. Sergio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre: 2008, p. 203.

<sup>126</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 86.

<sup>127</sup> MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal. Analisis Del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons. 1998, p. 126-7

exemplo, os da proteção ambiental<sup>128</sup> não justificam, ainda nesse caso, tributar, se não estiver presente a capacidade contributiva tributária.

Como alternativas ao princípio da capacidade contributiva destacam-se especialmente o princípio do imposto *per capita* e o princípio da equivalência. Um imposto uniforme por cabeça, igualitário, que nivela beneficiários de auxílio social, pensionistas, estudantes e milionários da renda, nega todo o elemento diferencial, ofende a proibição de arbítrio por meio de brutal tributação do mínimo para sobrevivência, a dignidade humana, e exigências mínimas da justiça social tributária. Ele é totalmente alheio ao pensamento de justiça geralmente dominante, como os protestos acalorados contra o imposto comunal *per capita* (*Poll Tax*, ou seja, imposto eleitoral) da reforma financeira Thatcheriana realizada nos anos 1989 e 1990.

O princípio da equivalência é, diante do princípio da capacidade contributiva, o princípio mais velho. Ele desenvolveu-se a partir das teorias do seguro do século XVII, que justificam os impostos como prêmios para a proteção estatal. Segundo o princípio da equivalência, o imposto é concebido como equivalente (contra-valor) as prestações do Estado, também como compensação dos custos estatais. Diferentemente da equivalência individual das taxas legais, que se referem aos serviços estatais os quais podem ser atribuídos ao devedor individual dos ônus, e entra em consideração para a imposição apenas de uma equivalência de grupos, a imputação de prestações estatais a um grupo de devedores de taxas.

Posto que normalmente seja pouco provável levar o grupo de beneficiários a concordar como grupo dos devedores, impõe-se o princípio da capacidade contributiva frente ao princípio da equivalência já ao final do século XVIII. Está aqui a primeira máxima tributária de Adam Smith, a qual reproduz ainda a transição de um princípio de equivalência fundado na teoria do prêmio de seguro para o princípio da capacidade contributiva.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, já é totalmente voltada para o princípio da capacidade contributiva. Assim, a ciência das finanças do século XIX preparou caminho para hoje dominante dogmática jurídica do princípio da capacidade contributiva. Os pareceres doutrinários da ciência das finanças atuais,

---

<sup>128</sup> Para Herrera Molina “*El sacrificio económico que implica la renuncia a contaminar no es un do ut des en sentido individual; ni siquiera un sacrificio en aras del bienestar social, sino que implica una renuncia en beneficio de las generaciones futuras. Este planteamiento debe estar presente a la hora de analizar los tributos que gravan un aprovechamiento especial de los bienes ambientales.*” MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho Tributario Ambiental, La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.

orientados para a eficiência, não para a justiça, deram preferência, todavia, ao princípio da equivalência. Para Klaus Tipke, trata-se na verdade de uma questão constitucional: se o Estado Tributário deve se tornar Estado de Taxas<sup>129</sup>.

O princípio da equivalência possui o lugar, em princípio onde impostos devem compensar um proveito especial ou especial prejuízo, haja vista que uma vez que uma prestação do ser coletivo seja uma prestação especial, a qual o cidadão não é afetado e de que apenas em parte o cidadão se beneficia, é não apenas defensável, mas também indicado, cobrar uma exação como equivalente. Desse modo, logram se justificar os impostos ecológicos que rompem o princípio da capacidade contributiva.

O IPTU e o IPVA podem ser justificados como impostos sobre uma utilização especial. Para todos os impostos de equivalência devem também valer o princípio da capacidade contributiva, isto é, a justiça de grupos não é apropriada para remover a justiça individual ordenada pela regra da igualdade. O proveito ou prejuízo individualmente não atribuível não justifica cobrar o imposto equivalente de indivíduos que tributariamente não seriam capazes de contribuir.

Reconhece-se amplamente, tanto pela doutrina, como pela jurisprudência, que o princípio da capacidade contributiva deve ser o princípio orientador do Direito Tributário, apenas com a exceção às normas extrafiscais.

A capacidade contributiva pode ser definida como a capacidade de pagar impostos. Para tanto, parte-se do princípio de que a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica na medida em que o contribuinte tem de sustentar a si mesmo e a outros, tem de cuidar e prover para si mesmo e para outros. No direito tributário alemão foi reduzida a base de cálculo do imposto de renda, pois entenderam que seria uma medida de justiça fiscal, e não uma medida do Estado Social, bem como para grandes contribuintes, consideram o mínimo existencial reduzindo a base de cálculo.

Por sua vez, Klaus Tipke<sup>130</sup> compreende que o princípio da capacidade contributiva significa que todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis

---

<sup>129</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. 18 ed. V. I. Trad. por Luiz Dória Furquim. Sergio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre: 2008, p. 205.

<sup>130</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto<sup>131</sup>. Ainda, sustenta o autor que<sup>132</sup>:

O princípio da capacidade contributiva já não é sem conteúdo, porque ele esclarece que o imposto não pode ser mensurado por cabeça ou segundo o princípio da equivalência. O princípio da capacidade contributiva não pergunta pela vantagem que o contribuinte tem dos serviços públicos, ou quais custos ele causa ao Estado, mas apenas com quanto o contribuinte pode contribuir para o financiamento das tarefas do Estado em razão de sua renda disponível.

O Tribunal Constitucional Federal Alemão compreendeu em alguns julgados<sup>133</sup> que o princípio da igualdade seria ofendido quando um grupo de destinatários da lei fosse tratado distintamente apesar de não existirem, entre os diferentes grupos, diferenças de tal maneira e importância que possam justificar o tratamento desigual.

Dessa maneira, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva cuida da unidade do ordenamento jurídico tributário. Com esta inteligência, Tipke<sup>134</sup> explica que:

O princípio da capacidade contributiva é um princípio real, ou um princípio “daquilo que é”. Prende-se à capacidade contributiva efetiva ou à capacidade contributiva existente (*Ist-Leistungsfähigkeit*), não à capacidade contributiva presumida (*Soll-Leistungsfähigkeit*). Por conseguinte, pergunta-se pela renda efetivamente auferida, não pela renda que o contribuinte poderia auferir pelo emprego médio de suas forças físicas e intelectuais.

Como princípio da justiça individual, o princípio da capacidade contributiva ajusta-se às condições individuais do contribuinte. Desse modo, não é considerado um princípio coletivo ou utilitarista.

### 3.4.1 O princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social.

<sup>131</sup> Conforme artigo 150, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

<sup>132</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 32

<sup>133</sup> BVerfGE (coletânea de decisões do Tribunal Constitucional Federal Alemão) 55/88; 82/146 e 84/199.

<sup>134</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33.

O princípio da capacidade contributiva atende a ambos os princípios. Em um Estado Liberal não se permite que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da “unidade do ordenamento jurídico” determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social.

Para Paulo Caliendo<sup>135</sup>, o princípio da capacidade contributiva é uma cláusula pétrea do sistema constitucional tributário brasileiro e seu conteúdo decorre do princípio da igualdade. Tal compreensão é corroborada pela tese defendida por Klaus Tipke<sup>136</sup> que o considera o Princípio Fundamental do Sistema Tributário (*Primärgrundsatz des Steuerrechts*).

O princípio da capacidade contributiva exige uma base de cálculo adequada. Não se deduz dele que a alíquota deva ser progressiva. Contudo, a alíquota progressiva é compatível com o princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva começa além do mínimo existencial. No entanto, o princípio da capacidade contributiva não nos possibilita concluir onde a capacidade contributiva termina. É evidente que devemos ter como limite<sup>137</sup> a tributação ainda no estágio não confiscatório, tendo em vista que deve ser respeitado o princípio do não-confisco, previsto no art. 150, IV da Constituição da República Federativa do Brasil<sup>138</sup>.

Portanto, percebe-se que a capacidade econômica é o principal e mais adequado critério de comparação do princípio da igualdade aplicado ao Direito

<sup>135</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 280.

<sup>136</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v. 1., Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2008, p. 81.

<sup>137</sup> Acrescenta Klaus Tipke e Douglas Yamashita que “os limites da carga tributária somente podem ser deduzidos do princípio da liberdade. Desde que uma Constituição – como a Brasileira – determina, contudo, o confisco como limite da carga tributária, não é admissível avançar mais ainda o limite da carga tributária com base no princípio da liberdade”. YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 36.

<sup>138</sup> Costuma-se supor confisco quando o imposto é tão alto que ele pode ser recolhido apenas da substância patrimonial, ou quando ele consome completa ou quase completamente o rendimento de capital, ou quando ele torna não-rentável uma empresa, ou leva à sua paralisia. Da mesma forma, dispõe o art. 31, I, da Constituição Espanhola de 1987 que não pode “o sistema tributário ter, em hipótese alguma, caráter confiscatório”. A Constituição Alemã não contém dispositivo semelhante.

Tributário. Acrescenta-se que a jurisprudência<sup>139</sup> e a doutrina<sup>140</sup> alemãs denominam esse princípio mais precisamente de “princípio da tributação isonômica segundo a capacidade econômico-contributiva” (*Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*).

Determina o artigo 145, §1º, da Constituição Federal que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Ainda, cabe referir que a expressão “sempre que possível” contida no §1º, art. 145, da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988, significa que os impostos deverão ter, obrigatoriamente, caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, salvo se, por natureza, isso for possível<sup>141</sup>.

Por fim, necessário salientar que o princípio da capacidade contributiva é norma definidora da própria garantia fundamental à igualdade em matéria tributária<sup>142</sup> e se, nos termos do art. 5º, §1º, da Constituição da República Federativa do Brasil, “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”, logo, conclui-se que o princípio igualdade segundo a capacidade contributiva tem, conseqüentemente, aplicação imediata.

### 3.5 Uma concepção de justiça Fiscal

Exige o princípio da justiça fiscal ancorado na regra da igualdade real que os ônus fiscais sejam distribuídos aos sujeitos passivos em proporção à capacidade contributiva econômica. Em especial, nos tributos sobre a renda, que está todo erigido sobre a capacidade contributiva do sujeito passivo individual. O reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como princípio fundamental

<sup>139</sup> BVerfGE 6/67, 8/68 e seguintes, 9/243, 47/29, 63/223 e 68/152.

<sup>140</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v. 1, Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2008, p. 45-53.

<sup>141</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 15**, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1990, p. 35.

<sup>142</sup> UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

da justiça fiscal e conseqüentemente o mais elevado critério comparativo de isonomia de encargos tributários decorre de uma evolução de séculos.

Leciona Rawls<sup>143</sup> que não há nada que possa compensar uma falta de justiça. Ele distingue, então, como segue, entre participação em bens fundamentais imateriais e materiais: i) Nem todos os cidadãos têm as mesmas liberdades fundamentais imateriais; e ii) Nem todos têm, contudo, direito à distribuição igualitária dos bens materiais (renda, patrimônio).

O livre desenvolvimento econômico permite, no interesse desta liberdade, levar as desigualdades na distribuição de renda e patrimônio. Contudo, também os menos privilegiados precisam, com isso, alcançar uma posição econômica mais favorável (ainda que seja mediante redistribuição) que na igualdade estrita. Somente então a desigualdade está justificada, quando esta for vantajosa para todos, ainda que em diferentes medidas.

Rawls orienta-se pela vantagem ou benefício individual, e não, de maneira utilitária, pelo benefício global. O favorecimento de um grupo (concessão de privilégios) não pode compensar o desfavorecimento (discriminação) de outro grupo. Rawls<sup>144</sup> continua seu pensamento afirmando que esses princípios são válidos para os membros de uma sociedade quando eles decidem atrás do “véu da ignorância”, quando desconhecem sua posição na sociedade, seu status, seus talentos naturais, tais como inteligência e força física – enfim, quando decidem de forma completamente imparcial, porque não sabem que ordem é vantajosa para eles, qual poderia ser desvantajosa, porque, enfim, atrás do “véu da ignorância” o próprio interesse individual não pode ser considerado.

Assim, a questão da justiça coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende de distribuição das cargas e pretensões, que estão ligadas à vida da comunidade.

Deste modo, a justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes, de modo que apenas à violação de um Direito Tributário justo podem ser impostas sanções justas. Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou, melhor, um tumulto tributário. É, contudo, possível que o princípio da capacidade

---

<sup>143</sup> Rawls, John. **Uma teoria da justiça**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 84.

<sup>144</sup> RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 96.

contributiva concorra ou colida com os outros princípios, então é que deve ser decidido como solucionar as concorrências ou colisões, utilizando-se da proporcionalidade, bem como dos demais princípios em Direito Tributário.

A noção de justiça fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, de onde outros princípios derivam e buscam orientação, tais como: isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletiva, entre tantos outros. A justiça fiscal reflete-se como um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e diferenças, restabelecendo a correta relação entre cidadãos e esfera pública.

Assim, verifica-se que três seriam as soluções possíveis: 1) exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerando-as como partes do todo (justiça cumulativa); 2) exigir um tratamento diferenciado, considerando que esta atividade possui uma diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva); ou 3) exigir um tratamento adequado ao bem comum, ou seja, em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar a manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade.

Deste modo, tem-se que todas as três posições podem indicar, legitimamente, uma solução coerente no sistema jurídico. Assim, o princípio da justiça fiscal não pode ser corretamente aplicado ao tomar em consideração uma atividade econômica sem levar em conta outro princípio de igual estrutura: neutralidade fiscal.

Diante disto, tem-se que o Sistema Constitucional Tributário exige a concretização dos seus princípios fundamentais (*Konkretisierungsbedürftigkeit*), de tal modo que Legislativo, Executivo e Judiciário devem garantir a sua eficácia concreta e o seu reconhecimento. Trata-se, também, de um princípio que orienta as normas de política fiscal (*Fiskalzwecknormen*).

Enfim, pode-se dizer que para tornar a política fiscal uma política de justiça, e não mera política de interesses, necessária que a tributação seja um efetivo instrumento de promoção de justiça fiscal, realizadas por meio de implementação de políticas públicas que deem efetividade aos direitos fundamentais.

## 4 A PROMOÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO

### 4.1 A questão do interesse público

Variados estudos já se realizaram a fim de investigar se existe ou não uma prevalência do interesse público em relação a interesse particular em caso de conflito entre estes. Assim, imperioso explorar a doutrina, a qual aponta inclusive, que a supremacia do interesse público poderia a vir a ser considerada como princípio, estabelecendo-se, neste ínterim, verdadeira natureza normativa desta.

Há pelo menos dois momentos de interferência do Estado na sociedade<sup>145</sup>: quando o Estado age sobre a sociedade de forma a promover ou fomentar a promoção dos objetivos sociais; outro onde o Estado extrai da sociedade os recursos necessários ao custeio daquela atuação. Assim, diante de inúmeras e cotidianas situações de tensão entre o interesse do Estado e os interesses dos particulares, deve ser analisada a forma de se manter a coerência do sistema jurídico. Deste modo, a supremacia do interesse público aparece como um eficaz instrumento jurídico para resoluções do referido conflito.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>146</sup> há uma clara prevalência do interesse da coletividade sobre o interesse privado, tratando-se de verdadeiro axioma reconhecível no moderno direito público, o qual proclama a superioridade do interesse da coletividade, em prevalência ao interesse do particular como condição, inclusive para sobrevivência e asseguramento deste último. Assim, compreende o doutrinador, que a supremacia do interesse público não é mera prerrogativa deste, mas sim, o verdadeiro instrumento jurídico de proteção ao interesse privado, uma vez que dá garantia necessária ao desenvolvimento deste.

Porém, necessário referir que os direitos fundamentais por sua eficácia não apenas de forma vertical, mas também horizontal devido todo o ordenamento jurídico ser interpretado sob o olhar da Constituição. Portanto o interesse público a ser promovido pela Administração não é por si só suficiente a legitimar a sua implementação, haja vista que impossível afastar os direitos fundamentais dos cidadãos as quais estão sob elas administrados.

---

<sup>145</sup> TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. **Supremacia do Direito Público e o Direito Tributário**. Porto Alegre, Núria Fabris Editora, 2012, p. 17-18

<sup>146</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30 ed. Malheiros: São Paulo, 2013, p. 70.

Hely Lopes Meireles<sup>147</sup> afirma que o princípio do interesse público está intimamente ligado ao da finalidade, sendo a primazia do interesse público sobre o privado inerente à atuação do Estado, que a domina, pois a busca do interesse geral seria a justificativa da existência do Estado.

Por sua vez, Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>148</sup> assevera que o direito público somente iniciou o seu desenvolvimento depois de superados o primado do direito civil e o individualismo. Substituindo-se a ideia do indivíduo como fim único do direito pelo princípio que hoje serve de fundamento para todo direito público e que vincula a Administração em todas as suas decisões: que os interesses públicos têm supremacia sobre os interesses individuais.

No entendimento de Celso de Mello<sup>149</sup>, a compreensão de supremacia do interesse público procede dos seguintes princípios subordinados: a) posição privilegiada do órgão encarregado de zelar pelo interesse público e de exprimi-lo, nas relações com os particulares; b) posição de supremacia do órgão nas mesmas relações; e c) restrições ou sujeições especiais no desempenho da atividade de natureza pública.

Quanto à posição privilegiada que possui a Administração em suas relações com os particulares, esta visa assegurar conveniente proteção aos interesses públicos, por meio de instrumentos ou privilégios que permitam um bom, fácil, expedito e resguardado desempenho de sua missão. Os efeitos desta posição são diversos e se manifestam de formas diferentes, seja pela presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos, pelos prazos alongados para falar nos autos em processos judiciais, bem como pelos prazos prescricionais de ações que possuem também tratamento especial, entre outros<sup>150</sup>.

Por sua vez, a posição de supremacia do órgão nas mesmas relações pode ser colocada da forma que o Poder Público se encontra em situação de autoridade, de comando, relativamente aos particulares, como indispensável condição para gerir os interesses públicos postos em confronto. Compreende, em face da sua desigualdade, a possibilidade, em favor da Administração, de constituir os privados

---

<sup>147</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 101.

<sup>148</sup> DI PEITRO, Maria Sylvia Zanella. **Curso de Direito Administrativo**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 69.

<sup>149</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 70.

<sup>150</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 71.

em obrigações por meio de ato unilateral daquela. Implica, outrossim, muitas vezes, o direito de modificar, também unilateralmente, relações já estabelecidas.

## 4.2 Políticas públicas

Políticas públicas são reconhecidas como àquelas que representam conjuntos de programas, ações e atividades desenvolvidas pelo Estado diretamente ou indiretamente, com a participação de entes públicos ou privados, que visam assegurar determinado direito, de forma difusa ou para determinado seguimento social, cultural, étnico ou econômico.

Diante das novas tecnologias, os quais permitem um novo patamar de comunicação, surge à oportunidade de repensar estruturas e modos de atuação, segundo uma nova racionalidade democrática, inteiramente permeada pelas ideias de transparência, uso inteligente dos recursos e alcance social, que podem ser concebidas e implementadas para utilização<sup>151</sup>.

Na composição dos arranjos institucionais, o governo dispõe basicamente dos recursos oriundos da arrecadação tributária. Além disso, tem poder deliberativo sobre a utilização do crédito público como a possibilidade de manejar mecanismos de renúncia fiscal, os quais podem beneficiar de maneira distinta setores ou atividades. Dispõe, deste modo, de poder sobre os meios fiscais, alocados no orçamento público em rubricas vinculadas aos programas, e detém disponibilidade, nos termos da legislação, sobre os orçamentos de investimento das empresas públicas e poder deliberativos sobre a utilização de recursos das agências oficiais de fomento, responsáveis pelas políticas de estímulo à produção ou à inovação, tal como, no Brasil, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES)<sup>152</sup>.

Por sua vez, Juarez Freitas<sup>153</sup> compreende que políticas públicas são assimiladas como autênticos programas de Estado (mais do que de governo), que intentam, por meio de articulação eficiente e eficaz dos atores governamentais e sociais, cumprir as prioridades vinculantes da Carta, de ordem a assegurar, com

---

<sup>151</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos Para Uma Teoria Jurídica Das Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 32.

<sup>152</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos Para Uma Teoria Jurídica Das Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 274-275.

<sup>153</sup> FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à boa Administração Pública**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 32.

hierarquizações fundamentadas, a efetividade do plexo de direitos fundamentais, a efetividade do plexo de direitos fundamentais das gerações presentes e futuras.

Todavia, ao que tudo indica, no Brasil, as políticas públicas parecem não dialogar com as políticas tributárias, de tal maneira que quanto mais aumenta a arrecadação aos cofres públicos, menos sustentável é o crescimento, menor é o desenvolvimento econômico e, ainda, mais se agravam as desigualdades.

Deste modo, pretende-se neste trabalho desenvolver a ideia de como as políticas públicas podem ser comunicadas com as políticas fiscais, bem como a tributação pode fomentar políticas públicas, seja pela desoneração tributária (isenção, alíquota zero ou apenas na redução de alíquota) ou pela utilização da extrafiscalidade, utilizando-se de normas indutoras de conduta.

Assim, por exemplo, em questões de política de saúde pública, pode ser aplicada a majoração de alíquotas em produtos não saudáveis, não orgânicos, com alto índice de gordura e sódio, etc. sendo por sua vez, reduzidas as alíquotas de produtos saudáveis, orgânicos, com baixo índice de gordura e sódio, entre outros. O mesmo raciocínio pode ser levado a todas as demais áreas que o governo deseja implementar políticas públicas.

A tributação, adequadamente utilizada, com especial atento à extrafiscalidade, pode muito auxiliar a implementação das mais diversas políticas públicas. Além disso, se bem analisada a capacidade contributiva dos sujeitos passivos da obrigação tributária pode ser um excelente sistema para erradicação da pobreza e diminuição das desigualdades sociais e econômicas.

### **4.3 Políticas tributárias e a importância da extrafiscalidade**

É indispensável uma transformação profunda no sistema tributário brasileiro. Ele deve ser idealizado como um sistema jurídico que possua uma rede axiológica e hierarquizada topicamente de princípios fundamentais, normas estritas e valores jurídicos que tenham a função de evitar e/ou superar antinomias, dando eficácia aos objetivos que fundamentam um Estado de Direito, em consonância com a Constituição Federal<sup>154</sup>, elaborado de forma a possuir um alto grau de transparência, segurança, e estar de acordo com políticas públicas voltadas para o incentivo do

---

<sup>154</sup> FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 63.

desenvolvimento duradouro e de políticas tributárias com caráter extrafiscal, que vão além da mera função arrecadatória e do crescimento do produto interno bruto.

Dessa forma, a tributação pode e deve orientar e fomentar práticas de produção e de consumo. A atividade de fomento não pode ficar circunscrita à visão tradicional, pois as relações jurídico-tributária e jurídico-administrativa não devem mais excluir considerações que boa parte da doutrina considera como extrajurídicas, mas que na realidade não são, como é o caso da sustentabilidade. São questões consequenciais, que levam em conta impactos sociais, ambientais e econômicos de longo prazo. Não é possível também que a hermenêutica deixe de levar em conta os desdobramentos que poderão ser causados, juntamente com as questões textuais linguísticas e sistêmicas, menosprezando as *purposes and consequences*, como lembra Stephen Breyer em seu livro *“Making Our Democracy Work: A Judge’s View”*<sup>155</sup>, pois, caso contrário, se continuará defendendo a continuidade do *status quo* retrógrado e insustentável em vigor atualmente.

A tributação deve também servir como forma de atividade estatal indireta de fomento a condutas ambientalmente sustentáveis, inibindo, por essa via, impactos nocivos que os agentes econômicos não precifiquem. Portanto, tem-se que os tributos devem observar critérios de sustentabilidade, promovendo o desenvolvimento, mas sem permitir que a vontade do Estado se sobreponha à Constituição, de forma que estes não acarretem em retrocesso, auxiliando na formação de uma sociedade livre, justa e solidária.

Todavia, devido à agilidade exigida pelo mercado global, este acaba punindo quem não acompanha seu ritmo. Em razão disso, as empresas nacionais vêm perdendo cada vez mais a sua competitividade com relação às empresas estrangeiras e multinacionais, sendo decorrente este prejuízo em boa parte da burocracia tributária, que poderiam ser evitadas se o modelo tributário fosse mais moderno, menos complexo e mais coerente. Na verdade, no Brasil, há muito se diz que há um verdadeiro carnaval tributário<sup>156</sup>, porém, ao invés de dar cabo a este carnaval, vem este tem cada vez mais tomando força, ficando cada vez menos condizente com o propósito constitucional em desenvolvermos uma sociedade mais justa.

---

<sup>155</sup> BREYER, Stephen. **Making our democracy work: a judge’s view**. New York: Alfred A. Knopf, 2010.

<sup>156</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2 ed. São Paulo, LEJUS, 2004.

Um dos maiores entraves com relação à sustentabilidade frente à tributação no Brasil é a maneira como ela se fundamenta. Ocorre que, por exemplo, consoante se verifica pelos tributos indiretos, que incidem sobre o consumo de bens e serviços e são responsáveis por aproximadamente metade de toda a arrecadação, ocasionando em uma grande injustiça fiscal, pois as pessoas (físicas ou jurídicas) que possuem uma situação econômica menos favorável acabam sendo muito mais onerados do que aqueles em melhores condições, visto que os tributos indiretos – na grande maioria das vezes - não observam o princípio constitucional da capacidade contributiva, vez que já estão inclusos nos preços das mercadorias, de forma que todos acabam sendo tributados pelas mesmas alíquotas, dispensando-se assim a progressividade tributária.

Além do mais, os tributos indiretos acabam inflacionando o preço das mercadorias, fazendo com que a indústria perca competitividade, limitando ainda mais o crescimento econômico. Enquanto a tributação estadunidense é constituída de 17% de tributos indiretos e a da Noruega, de 26%<sup>157</sup>, no Brasil os tributos indiretos chegam a 49% da arrecadação total, o que demonstra a obsolescência do sistema tributário brasileiro.

Segundo relatório a respeito da tributação nos diferentes países<sup>158</sup>, no Brasil ela seria a maior, em termos de carga tributária total, considerando-se a dos países que membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, estando entre os países que mais tributam seus cidadãos no mundo, apesar de, em termos de contraprestação, estar muito atrás dos países com tributação semelhante.

Por certo, um dos grandes problemas do Brasil é que o sistema tributário brasileiro é extremamente regressivo, punindo de forma gravosa os menos abastados e violando diversos princípios constitucionais, dentre eles o princípio da capacidade contributiva, não havendo análises concretas de impacto a médio e longo prazo, nem de custo/benefício, quando na implementação de políticas tributárias.

No Brasil, a tributação sobre a forma de substituição tributária, como ocorre no caso da energia elétrica, combustíveis, telecomunicações, veículos, etc., acabou

---

<sup>157</sup> OECD. **Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues**. 2012.

<sup>158</sup> OECD. **Estatísticas sobre receita na América Latina**. 2012.

agravando ainda mais a questão da regressividade, atingindo de forma mais danosa às classes menos abastadas, pois estes produtos são utilizados como insumos em todas as cadeias produtivas, o que acaba distorcendo o ciclo econômico do consumo e violando diretamente o princípio da neutralidade fiscal<sup>159</sup>.

No país, quando se faz uma ponderação entre equidade, eficiência e arrecadação de curto prazo, muitas das vezes optam os administradores estatais (governantes) por àquela que implicará em consequência no curto prazo, utilizando-se de renúncias fiscais sem critérios e irracionais, que se operacionalizam, em sua grande parte, por meio de benefícios fiscais sem nenhum tipo de estudo de impacto social, ambiental e econômico<sup>160</sup>.

É necessário haver um controle rígido, por parte dos órgãos responsáveis, para com os gastos públicos e renúncias fiscais, visto que eles dizem respeito à vida de toda a sociedade, pois os cidadãos, além de sofrerem com uma tributação extremamente onerosa e injusta.

O sistema tributário deve ser modificado de maneira a mudar o foco principal da arrecadação, a fim de que a tributação direta prevaleça, para que possa haver uma adequação constitucional, pois pelo atual modelo, estão sendo violados frontalmente os principais princípios previstos na Constituição Federal. Ocorre que com o atual modelo, ao mesmo tempo em que o Estado entrega recursos com uma mão, por meio de programas assistencialistas, retira com a outra, por meio de tributos incidentes no consumo, de modo que a eficiência na redistribuição de renda acaba sendo muito baixa.

#### 4.3.1 A importância da extrafiscalidade

A importância da tributação com finalidades que ultrapassem a natureza meramente arrecadatória e que acarretem em uma forma intervencionista do Estado na economia para fins não fiscais, mas sim com fins extrafiscais, vem a tempo sendo debatida pela doutrina, consoante podemos referir as palavras de Casalta Nabais<sup>161</sup>:

O direito dos impostos se apresenta relativamente transformado face à sua

---

<sup>159</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. São Paulo: Elsevier. 2009, p. 159.

<sup>160</sup> Segundo parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas da União, no dia 04 de junho de 2014, somente em 2013, o montante renunciado pela União, por meio de benefícios tributários, foi de cerca de R\$ 280 bilhões.

<sup>161</sup> NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 147-148.

fisionomia liberal, i.e, com efeito, ao imposto concebido teoricamente e concretizado na prática como um mero instrumento de auto sustento do Estado mínimo económica e socialmente neutro do liberalismo, sucedeu um imposto instrumento de direção (global) da política econômica e da acção conformadora do estado intervencionista.

Por sua vez, Alfredo Augusto Becker<sup>162</sup> também notou da importância e necessidade de normas tributárias com fim extrafiscal:

A aplicação dos princípios liberais à ordem econômica para sustentar uma situação de luta primitiva, onde o mais fraco se torna a vítima cobiçada e o objeto do sacrifício, é um contra-senso, um ilogismo flagrante. E a forma racional do intervencionismo do Estado é o planejamento.

O liberalismo capitalista, ao criticar o planejamento intervencionista do Estado, esquece que o próprio liberalismo capitalista repousa também sobre um planejamento que as forças econômicas privadas estabelecem para manter sua hegemonia graças ao intervencionismo força bruta (poderio econômico natural) orientada (ela também) pelas “leis” naturais da economia política. O planejamento intervencionista do Estado destrói estes planejamentos egoístas; estes, são o instrumento da liberdade de alguns; aqueles, o instrumento da liberdade de todos.

Assim, para Becker<sup>163</sup>, seria necessário um intervencionismo estatal na ordem social e na economia privada de forma inadiável, pois só deste modo se restituirá à pessoa humana a sua dignidade.

O caráter extrafiscal, conforme lecionada Caliendo<sup>164</sup>, pode ser caracterizado pelos seguintes elementos: i) fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado; e a iii) técnica adotada. Do mesmo modo, os fins para os quais os tributos com caráter indutório forem criados, devem estar em plena consonância com a Constituição Federal, servindo, ainda, como instrumento para dar eficácia aos direitos fundamentais nela previstos.

Todavia, a extrafiscalidade não tem sido adotada da forma mais adequada no Brasil, sendo na maioria das vezes os tributos majorados tão somente para fins arrecadatórios; e quando as alíquotas são reduzidas não raras às vezes o objetivo é tão somente para proteger determinado setor da economia que vem sofrendo prejuízos, tal qual ocorreu quando da redução do IPI sobre automóveis populares e para eletrodomésticos da chamada “linha branca” (geladeira, fogão, entre outros).

<sup>162</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 537-538.

<sup>163</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 538.

<sup>164</sup> CALIENDO, Paulo. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal**. NOMOS - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. v. 33, n. 2, 2013, p. 174.

Pretende-se neste trabalho, portanto, demonstrar que a extrafiscalidade deve ser melhor utilizada por governantes em questões relativas à promoção de políticas públicas, não devendo ser esperado da tributação o fim meramente de abastecer os cofres públicos, mas sim o de fornecer auxílio na implementação de políticas públicas nas mais diversas áreas, tais como saúde pública, desenvolvimento sustentável, redução de desigualdades, melhoria da educação pública e privada, entre outros.

#### 4.4 Da relevância das teorias da decisão

Aliado da extrafiscalidade é possível, com certeza, referir que estão às teorias da decisão, cujo estudo se baseia na forma que as pessoas tomam suas escolhas, se estas são realizadas de forma racional ou nem tão racional como se imagina.

Há muito tempo teorias vem sendo criadas buscando explicar o processo por trás das escolhas dos indivíduos. Dentre os primeiros economistas neoclássicos, William Stanley Jevons<sup>165</sup> sustentou que os agentes fariam escolhas visando maximizar sua própria felicidade. Em contraponto, os economistas do século XX passaram a associar as escolhas dos indivíduos não mais à maximização da felicidade, mas em seus desejos e valores<sup>166</sup>.

A chamada teoria clássica considera que os seres humanos decidem baseados em estatísticas e probabilidades e que as ferramentas estatísticas são os modelos normativos e descritivos de inferências e tomadas de decisão, sendo as teorias de probabilidade e racionalidade humana faces da mesma moeda<sup>167</sup>. Tal pensamento é muito difundido dentro da teoria da Análise Econômica do Direito, os quais utilizam a Teoria da Escolha Racional (*Rational Choice Theory*), também conhecida como Teoria da Utilidade Esperada (*Expected Utility Theory*), para descrever o comportamento humano e a maximização da utilidade social como objetivo para o desenvolvimento das normas legais<sup>168</sup>.

A Teoria da Escolha Racional baseia-se em uma série de axiomas, como a transitividade de preferências, os quais fornecem critérios de racionalidade nas

<sup>165</sup> JEVONS, Willian Stanley. **Theory of Political Economy**. Nova York: Macmillan, 1988.

<sup>166</sup> GRÜNE-YANOFF, Till. **Rational Choice Theory and Bounded Rationality. Religion, Economy and Evolution**. Berlin, 2010, p. 62.

<sup>167</sup> GIGERENZER, Gerd; GOLDSTEIN, Daniel. **Reasoning the Fast and Frugal Way: Models of Bounded Rationality**. Psychological Review. v. 103. n. 4. Washington D.C., 1996, p. 650.

<sup>168</sup> Vide POSNER, Richard. **Economic Analysis of Law**. New York: Aspen Publishers, 2007.

escolhas. A utilidade de uma opção de risco, para os seus defensores, equivale à utilidade esperada dos seus resultados, que é obtida por meio do sopesamento da utilidade de cada resultado possível em relação à sua probabilidade. Assim, quando diante de uma escolha, um indivíduo racional irá preferir a opção que tenha a maior utilidade esperada, e que, com isso, possibilite que ele usufrua de um maior bem-estar futuro.

Dentre seus representantes destacam-se Buchanan e Tullock<sup>169</sup>, os quais esperavam que utilizando a análise a respeito da racionalidade, com base em uma visão unitária da natureza humana, fosse possível chegar a resultados coerentes que pudessem ser aplicados nos campos da política e da economia<sup>170</sup>. Para eles, algumas vezes essa racionalidade se depara com julgamentos em que é necessária a ponderação sobre o custo/benefício entre os resultados de curto e longo prazo.

Essa teoria exerce dois caracteres: o normativo e o descritivo. O primeiro consiste em expressar como uma pessoa se comporta diante de uma decisão, tentando estabelecer critérios para verificar se determinado comportamento é ou não racional<sup>171</sup>. Já o segundo consiste na observação das escolhas dos indivíduos, sendo esses considerados racionais<sup>172</sup>.

Uma segunda teoria, chamada de Teoria Prospectiva (*Prospect Theory*)<sup>173</sup>, consistiu em, por meio de experimentos, comprovar a existência de diversas heurísticas, que seriam uma espécie de sistema operacional de tomadas de decisão utilizado quando os indivíduos decidem frente a limitações quanto ao tempo e a informações acerca do problema<sup>174</sup>. Tais heurísticas podem acarretar em vieses, que são desvios cognitivos passíveis de acarretar em decisões equivocadas.

---

<sup>169</sup> BUCHANAN, James; TULLOCK, Gordon. **The Calculus of Consent**. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1962.

<sup>170</sup> GREEN, Donald; SHAPIRO, Ian. **Pathologies of Rational Choice Theory: A Critique of Applications in Political Science**. New Haven: Yale University Press, 1994, p. 1.

<sup>171</sup> COOK, Karen; LEVI, Margaret. **The Limits of Rationality**. Chicago: University of Chicago Press, 1990, p. 3.

<sup>172</sup> COOK, Karen; LEVI, Margaret. **The Limits of Rationality**. Chicago: University of Chicago Press, 1990, p. 4.

<sup>173</sup> KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. **Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk**. Nova York: Econometrica, 1979.

<sup>174</sup> ENGEL, Christoph; GIGERENZER, Gerd. **Law and Heuristics: An Interdisciplinary Venture**. In: ENGEL, Christoph; GIGERENZER, Gerd. **Heuristics and Law**. Dahlen Workshop Reports. Berlin, 2004, p. 1-2.

Essa teoria é um exemplo de teoria econômica comportamental que incorpora características da psicologia<sup>175</sup>. Seus criadores consideravam que a Teoria da Escolha Racional, por tratar as pessoas como maximizadores racionais da utilidade esperada, não seria um modelo adequado para analisar a maneira como as pessoas decidem.

Defensores da corrente da Análise Comportamental do Direito e Economia, no mesmo sentido, teceram algumas críticas à Teoria da Escolha Racional, entendendo que o raciocínio humano seria sistematicamente enviesado e propenso a erros, sendo decorrente, na realidade, das heurísticas e não de regras de probabilidade<sup>176</sup>. Tal interpretação, com relação ao seu caráter normativo, se assemelha à teoria clássica, pois ambas aceitam que, ao decidir, os indivíduos utilizam probabilidades e estatísticas, porém, ao contrário do que afirmam os defensores da teoria clássica, para os que defendem a Análise Comportamental do Direito e Economia, poderia haver problemas em lidar com tais dados<sup>177</sup>.

Richard Posner<sup>178</sup>, no entanto, mesmo sendo um defensor da Análise Econômica do Direito, adotou um conceito mais amplo de escolha racional, considerando que os seres humanos talvez não fossem extremamente racionais, mas sujeitos às suas emoções, e isso poderia interferir negativamente em suas escolhas.

Em relação a tal fato, vale lembrar o pensamento de Angus Deaton, no qual acredita que vivemos em um mundo de pão e circo, onde medidas em relação à felicidade dos cidadãos são mais sensíveis às coisas efêmeras de curto prazo, logo seriam mais afetados pela chegada do Dia dos Namorados do que uma duplicação do desemprego. Para Deaton, são medidas que captam os circos, mas lhes falta o pão<sup>179</sup>. Diante de fatores como estes, parece correta a constatação de que o ser humano não é tão racional quanto se acredita, estando extremamente sujeitos às emoções, além dos vieses que lhe são característicos.

<sup>175</sup> THALER, Richard; MULLAINATHAN, SENDHIL. **Behavioral Economics**. National Bureau of Economic Research. 2000, p. 4.

<sup>176</sup> KAHNEMAN, Daniel; SLOVIC, Paul; TVERSKY, Amos. **Judgment Under Uncertainty: Heuristics and Biases**. Cambridge: Cambridge University Press, 1982.

<sup>177</sup> GIGERENZER, Gerd; GOLDSTEIN, Daniel. **Reasoning the Fast and Frugal Way: Models of Bounded Rationality**. Psychological Review. v. 103, n. 4, Washington D.C. 1996, p. 650.

<sup>178</sup> POSNER, Richard. **Behavioral Law and Economics: A critique**. Econ. Educ. Bull. American Institute for Economic Research, 2002, p. 3.

<sup>179</sup> DEATON, Angus. **The Financial Crisis and the Well-Being of Americans**. Oxford Economic Papers, n. 64, 2012, p.23.

Já a terceira teoria da decisão teve como foco a psicologia e o ambiente, ao invés da lógica e probabilidade. Seu principal defensor foi Herbert Simon<sup>180</sup>, que criticava a teoria clássica, afirmando que os indivíduos, quando decidem, possuem racionalidade limitada (*Bounded Rationality*), e, por essa razão, o sistema de processamento de informações pelo cérebro muitas vezes não irá encontrar a resposta ótima, mas sim alguma que seja satisfatória, ou seja, o indivíduo irá escolher a primeira opção que julgue ser suficiente para a resolução do problema, ao invés de perder tempo estimando as probabilidades e utilidades que suas escolhas acarretarão. Para Simon essa racionalidade limitada possuiria dois lados: o cognitivo e o ambiental. Assim, afirmava que os seres humanos quando se vêm frente à questão de difícil resolução, normalmente utilizam o que ele chamava de “*rules of thumbs*”, que se assemelha ao que Kahneman e Tversky<sup>181</sup> chamaram de heurísticas, as quais poderiam acarretar em erros sistemáticos.

Das referidas teorias é possível concluir que o melhor caminho para a compreensão do processo decisório passa pela fusão entre os seus principais aspectos, uma vez que a maioria deles são complementares uns dos outros, visto que diversos fatores irão influenciar os indivíduos em suas decisões cognitivas e que os problemas decisórios invariavelmente acabarão impondo condições que são os estados das coisas no mundo em relação às quais deverá realizar atos, consoante os resultados que pretende obter<sup>182</sup>. De tal maneira, nenhuma delas pode ser descartada integralmente, devendo ser levadas em conta durante a elaboração das leis e políticas públicas, de modo a torná-las mais eficazes.

Portanto, as teorias a respeito das tomadas de decisão aparecem como instrumentos auxiliares capazes de aperfeiçoar as políticas públicas de uma forma geral, bem como a legislação como um todo, devendo ser observadas, de maneira a proporcionar maior eficácia, por meio do conhecimento a respeito de como os indivíduos agem frente a situações específicas, além dos desvios cognitivos causados principalmente pelas heurísticas e vieses presentes nos processos decisórios, impedindo, assim, que eles sejam prejudiciais à elaboração das políticas a serem adotadas pelo Estado, ocasionando em um melhor custo/benefício,

---

<sup>180</sup> SIMON, Herbert. **Statistical Tests as a Basis for the Yes or No Choice**. Journal of American Statistical Association. v. 40. Alexandria, 1945, p. 80-84.

<sup>181</sup> SIMON, Herbert. **Models of Bounded Rationality**. Cambridge: MIT Press, 1990. p. 7.

<sup>182</sup> CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 96.

permitindo, de tal forma, que os critérios de sustentabilidade sejam aplicados efetivamente.

As teorias da decisão, por sua vez, possibilitam maior compreensão a respeito de como os indivíduos decidem, são excelentes instrumentos para a elaboração das políticas tributárias, proporcionando melhores resultados relativos , principalmente, aos tributos com caráter extrafiscal, visto que eles terão maior eficácia na busca dos objetivos desejados e poderão evitar vieses que normalmente acabariam prejudicando as tomadas de decisão, tais como a tendência de instituição de políticas míopes, focadas apenas no resultado em curto prazo, sem analisar as consequências que poderão acarretar no futuro.

Nesse contexto, as teorias sobre a tomada de decisão, servem para nortear os estudos a respeito dos impactos causados pelas políticas públicas e tributárias elaboradas, buscando dar efetividade a elas, bem como a evitar desvios prejudiciais à melhor escolha, possibilitando que as consequências negativas que poderiam ser causadas à sociedade, sejam minimizadas, melhorando ainda as análises de custo/benefício, tornando essas políticas imunes aos equívocos e vieses decorrentes das tendências humanas durante a tomada de decisão.

#### **4.5 A tributação como indutora de comportamentos para promoção de políticas públicas**

Consoante já mencionado, o Estado Democrático tem o compromisso de facilitar e prover o acesso ao direito fundamental à boa administração pública<sup>183</sup>, devendo ela ser eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à pela responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas.

Assim, é indispensável que o sistema tributário venha a receber uma transformação significativa, para que se possa desenvolver, socialmente, economicamente, e também na área ambiental, pois o atual modelo adotado pelo Brasil é de notório retrocesso, onde a carga tributária cresce ano após ano, sendo hoje uma das maiores do mundo.

---

<sup>183</sup> FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à boa Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 21

Logo, o novo sistema tributário proposto deve ser idealizado como um sistema jurídico envolvido diretamente com as políticas públicas (de governo) com total harmonia com as políticas fiscais, que devem deixar de possuir uma visão míope da economia, sociedade e ambiente. Deve ser ele elaborado de forma a possuir um alto grau de transparência, segurança, do ponto de vista jurídico, e estar em consonância com políticas públicas voltadas para o incentivo do desenvolvimento duradouro e ao incentivo de políticas tributárias com caráter extrafiscal, que vão além da mera função arrecadatória e do crescimento do produto interno bruto sem levar em consequência os impactos negativos que podem ser causados em um primeiro momento. As políticas públicas, inclusive as da pauta fiscal, devem ser pensadas para longos períodos.

A concretização de políticas públicas depende de atuação ativa do Estado e, portanto, de respaldo em fontes de custeio. Nesse aspecto, a arrecadação tributária constitui o principal ingresso na receita pública e, sob a perspectiva econômica, constitui a maneira mais eficiente de distribuição de renda e justiça social<sup>184</sup>.

Mas não é somente em razão do alto volume arrecadado que a tributação se mostra o meio mais adequado à intervenção no domínio socioeconômico para implementação de direitos fundamentais. Por vezes, a concessão de incentivos fiscais ou a redução de alíquotas pode, também, contribuir a essa finalidade. Com efeito, por constituírem receita derivada, os tributos implicam a retirada de parcela da riqueza dos particulares<sup>185</sup>, estabelecendo-se, desse modo, um vínculo direto entre Estado e particular.

Assim, é possível, por meio da manipulação da carga tributária incidente sobre determinados setores, atividades ou produtos, estimular comportamentos condizentes com os valores fundamentais protegidos e, de outro lado, inibir os que lhe forem contrários. Bom exemplo dessa interação é a alta exação do IPI sobre cigarros e bebidas alcoólicas.

As políticas tributárias devem servir, ainda, como teleologias inarredáveis do sistema rumo ao desenvolvimento duradouro, orientadas para o cumprimento dos objetivos constitucionais do Estado, servindo como forma de fomento a

---

<sup>184</sup> TIMM, Luciano Benetti. **Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia?** In: SARLET, Ingo Wolfgang; e TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 63.

<sup>185</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2005. p. 69.

comportamentos virtuosos, inibindo os impactos nocivos não precificados pelos agentes econômicos, evitando, dessa forma, condutas antijurídicas e danosas. Ressalta-se, todavia, que tais políticas não devem ter caráter sancionatório e nem meramente arrecadatório, mas sim indutório, por meio dos tributos com efeitos extrafiscais, moldados a partir dos estudos a respeito das teorias da decisão, respeitando os critérios de sustentabilidade, sem deixar que o Estado se sobreponha à Constituição, de forma a não acarretar em retrocesso e a dar efetividade às diretrizes previstas no seu artigo 3º, quais sejam: auxiliar na formação de uma sociedade livre, justa e solidária.

Nesse sentido, as normas tributárias devem, por meio da intervenção indireta, estimular que os contribuintes evitem falhas e assimetrias de mercado. A incidência de Imposto sobre Operações Financeiras, por exemplo, pode, conforme a alíquota, inibir ou estimular determinadas operações financeiras ou de créditos específicas. No caso do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) pode haver um estímulo ou desestímulo de produtos específicos. Todavia, não basta promover políticas indutoras de condutas sem que sejam realizados estudos profundos a respeito dos possíveis impactos que elas terão, pois caso não se dê a devida relevância ao tema, poderá ocorrer um agravamento ainda mais danoso em termos de sustentabilidade.

Dessa forma, não é concebível que se realize o exame dos tributos em geral somente com base em elementos linguísticos do texto normativo, mas sim deve ser levado em conta os seus impactos no longo prazo, bem como seus custos diretos e indiretos.

A tributação deve servir, também, como forma de atividade estatal indireta de fomento a condutas ambientalmente sustentáveis que inibam os impactos nocivos dos agentes econômicos, assim como serve como indutora de consumo de alimentos saudáveis, redução do tabagismo, entre outras.

Todavia, deve haver também cuidado para evitar que esses tributos tenham caráter sancionatório, devendo eles ser instituídos não com o caráter meramente arrecadatório, mas sim como meio para direcionar condutas, por meio da extrafiscalidade, observando sempre os estudos a respeito das teorias da decisão, a fim de obter melhores resultados e dar mais eficácia a essas medidas.

O sistema tributário, da maneira como está configurado atualmente, é fonte de insustentabilidades gravíssimas, principalmente no campo social, pois punem de

forma muito mais letal os menos abastados, por meio de uma tributação extremamente regressiva, violando diversos princípios constitucionais.

Os tributos indiretos, que incidem sobre o consumo de bens e serviços, são a principal fonte de arrecadação, castigando aqueles que possuem uma menor capacidade econômica e violando o mínimo existencial de grande parte da população.

Nesse sentido, recente relatório sobre a tributação em diferentes países constatou que a tributação brasileira, em termos de total da carga tributária, é maior que a média dos países membros da OCDE, tornando-se, assim, uma das tributações mais gravosas no mundo<sup>186</sup>. Alguns desses países possuem carga tributária similar à brasileira, como o é o caso do Canadá, Holanda e Nova Zelândia. No entanto, o que se constata é que a contraprestação, na maior parte das vezes, é muito superior, proporcionalmente, a do Brasil, sem contar o fato de que a desigualdade social em tais países é muito inferior, tornando a tributação elevada menos injusta.

No Brasil uma pessoa física, na maior parte das vezes, paga mais tributos proporcionalmente do que uma pessoa jurídica, muito se dá porque a pessoa jurídica quando acarreta prejuízo em determinado exercício fiscal, se optando do regime tributário do lucro real, acabará por não recolher tributos incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL), por outro lado, a pessoa física, caso tenha saldo negativo, terá o dever de recolher IRPF independentemente. Assim, visando à observância do princípio da capacidade contributiva, com relação ao Imposto de Renda Pessoa Física, correto seria que não existissem limites para a dedução de despesas com educação, bem como necessário que ocorra uma urgente revisão na tabela do imposto, colocando-se um valor mais razoável como mínimo não tributável, pois o atual está extremamente baixo, de forma a proteção do mínimo existencial, bem como seja realizada uma adequação das faixas de rendimentos sujeitas à progressividade da alíquota.

Uma consideração importante é que, no Brasil, quando se faz um *trade off* entre equidade, eficiência e arrecadação de curto prazo, a opção mais comum é pela arrecadação de curto prazo, bem como pela utilização de renúncias fiscais sem

---

<sup>186</sup> OECD. **Estatísticas sobre receita na América Latina**. 2012.

observar critérios de racionalidade, não havendo estudos algum sobre os impactos sociais, ambientais e econômicos que ocorrerão.

De tal maneira, para que possa ocorrer melhora na elaboração de políticas e medidas de cunho fiscal, é necessário que haja um controle rígido, por parte dos órgãos responsáveis, com relação aos gastos públicos e renúncias fiscais, tendo em vista a grande importância do tema, em razão de impactar na vida de toda a sociedade, que além de ser punida com a alta carga tributária, ainda vê o dinheiro arrecadado sendo mal utilizado e servindo para o financiamento de grandes corporações, em decorrência de questões eleitoreiras.

Nesse sentido, o sistema tributário deve ser modificado de modo a alterar o foco principal da arrecadação, priorizando a tributação direta e compensando eventuais perdas na arrecadação em decorrência da atenuação dos impostos incidentes sobre o consumo, com o corte de gastos e a melhora na gestão do dinheiro público, a fim de adequá-la aos princípios constitucionais, pois, no atual modelo, o Estado redistribui renda com uma mão e retira muito mais com a outra, por meio dos impostos indiretos, anulando os efeitos benéficos das políticas sociais e violando frontalmente as diretrizes constitucionais de justiça.

#### 4.5.1 Em questões de saúde pública

É possível afirmar sem dúvida alguma que a tributação pode ser uma das mais importantes formas de melhoria da saúde pública. Por meio da desoneração tributária, seja por imunidade às entidades filantrópicas, como as Santas Casas, ou pela isenção concedida a medicamentos, ou ainda, pela possibilidade de dedução das despesas médica na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física.

Todavia, além das formas clássicas de colaboração do direito tributário com a saúde dos cidadãos, estariam os efeitos extrafiscais que podem ser utilizados para melhor a qualidade de vida dos cidadãos.

Consoante já referido, seria possível diminuir a incidência de câncer de pele caso houve uma política tributária que estimulasse o consumo de protetores solares que protegessem melhor a pele, seja pela desoneração tributária do IPI ou ICMS, de modo que os protetores solares que não contenham fórmula de proteção conjunta para raios UVA e UVB sejam bem onerados tributariamente. Com isso se estimularia

o consumo e a produção de determinado produto, mais saudável, em detrimento de outro, menos saudável.

Por certo, inúmeros seriam os exemplos e possibilidades que poderiam ser citados ou até mesmo desenvolvidos como sugestão aos governantes, entre os mais clássicos podemos referir a elevada tributação imposta aos produtos tabagistas, com finalidade de diminuir o consumo de cigarro e assemelhados em razão deles serem cancerígenos e causarem outros males, além da prematura tributação mais benéfica que aos poucos vem sendo realizada a produtos com baixo índice calórico, de baixa gordura, sem agrotóxicos, entre outros.

Por certo que a utilização do tributo com finalidade extrafiscal em muito poderá contribuir com a saúde pública, vindo assim o Estado a economizar quantia considerável no custo de manutenção da mesma, por meio de tratamentos da rede pública de saúde, além dos efeitos reflexos que podem gerar na previdência social, pois a melhoria da saúde de uma população acarreta por consequência lógica diminuição no pagamento de valores referentes a auxílios-doença, aposentadoria por invalidez e pensões por morte.

Ainda, pela tributação, é possível buscar frear o aumento das desigualdades sociais e econômicas, o que possivelmente melhor a saúde da população, embora exista quem entenda<sup>187</sup> que a tributação com finalidade redistributiva de renda em pouco acarretará em alterações na saúde das pessoas, sendo mais relevante a melhoria da educação do que a da renda para fins de melhoria saúde pública.

#### 4.5.2 Em prol do desenvolvimento sustentável

A civilização humana chegou a uma bifurcação na estrada em que se desloca há tempo, onde é preciso, como sugere o ex-vice-presidente americano Al Gore<sup>188</sup>, que precisamos escolher um dos dois caminhos, sendo que ambos se abrem para o desconhecido: um deles leva em direção à destruição do equilíbrio climático do qual dependemos, ao esgotamento dos recursos substituíveis que nos sustentam, à

---

<sup>187</sup> DEATON, Angus; PAXSON, Christina. **Mortality, education, income, and inequality among American cohorts** In: WISE, David A. **Themes in the Economics of Aging**, Chicago University Press, 2003, p. 129-170 e DEATON, Angus. **Health, Inequality, and Economic Development**. Journal of Economic Literature, American Economic Association, vol. 41, 2001, p. 113-158.

<sup>188</sup> GORE, Al. **O futuro**. Trad. Rosemarie Ziegelmaier. São Paulo: HSM Editora, 2013, p. 384.

degradação dos valores humanos e à possibilidade de extinção da civilização como a que conhecemos hoje; o outro, este leva para o futuro.

Para que se possa evoluir consideravelmente em termos de sustentabilidade, devem-se procurar formas capazes de tornar mais eficazes as políticas públicas, dentre as quais se destacam as relativas a questões fiscais e econômicas, além de um profundo processo de desburocratização, pois a burocracia acarreta em gigantescos custos e prejudica a competitividade das empresas brasileiras no mercado externo, impedindo que o país possa alcançar voos mais altos em termos de desenvolvimento.

Segundo leciona Juarez Freitas<sup>189</sup>, o conceito proposto para o princípio da sustentabilidade é de que este se trata do princípio constitucional que determina, com eficácia direta e imediata, a responsabilidade do Estado e da sociedade pela concretização solidária do desenvolvimento material e imaterial, socialmente inclusivo, durável e equânime, ambientalmente limpo, inovador, ético e eficiente, no intuito de assegurar, preferencialmente de modo preventivo e precavido, no presente e no futuro, o direito ao bem-estar.

Todavia, ocorre que o Estado se utiliza recorrentemente de políticas extrafiscais equivocadas e simplistas, invertendo prioridades e adiando os ajustes necessários, tudo para buscar o alívio imediato nas exigências de crescimento econômico, porém, em contrapartida, gera o superendividamento das famílias e adota políticas para incentivar crescimento do PIB por meio de sacrifícios em termos de desenvolvimento sustentável.

Além do mais, ignoram os Administradores Estatais as questões relativas às mudanças climáticas e aos tributos pigouvianos, que serviriam para amenizar as externalidades causadas pelos grandes poluidores. Essa indiferença gera milhares de mortes anualmente causadas pela poluição<sup>190</sup> e inibe o amadurecimento dos setores de ponta, tais como o das energias renováveis. Assim, ao que tudo indica, as políticas públicas<sup>191</sup> parecem não dialogar com as políticas tributárias, de tal

---

<sup>189</sup> FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 41.

<sup>190</sup> Dados da World Trade Organization. **Burden of disease from ambient air pollution for 2012**. Geneva. 2014.

<sup>191</sup> Na definição de Juarez Freitas, a qual entende-se como a mais adequada, “*políticas públicas são assimiladas como autênticos programas de Estado (mais do que de governo), que intentam, por meio de articulação eficiente e eficaz dos atores governamentais e sociais, cumprir as prioridades vinculantes da Carta, de ordem a assegurar, com hierarquizações fundamentadas, a efetividade do plexo de direitos fundamentais, a efetividade do plexo de direitos fundamentais das gerações*”

maneira que quanto mais aumenta a arrecadação aos cofres públicos, menos sustentável é o crescimento e mais se agravam as desigualdades.

Dentre uma das formas de tentar controlar os danos ao meio ambiente está à tributação ambiental, também chamada de *Green Taxes*, ou *Environmental Taxes*, que estão na agenda de diversos países há muito tempo, como é o caso da Holanda, mas que no Brasil ainda não recebeu a relevância devida<sup>192</sup>.

Por sua vez, as denominadas *Green Taxes* possuem caráter extrafiscal, atuando como forma de inibir comportamentos danosos. Com maestria, Casalta Nabais<sup>193</sup> discorre sobre as características dos tributos ambientais:

É certo que os tributos ambientais, são, em geral, definidos pelas seguintes características ou notas típicas: 1) têm função extrafiscal; 2) tributam atividade mais poluente, atendendo ao princípio do poluidor pagador; 3) presumem a existência de produto alternativo para o qual possa ser dirigida a procura antes orientada para o produto tributado; 4) as receitas encontram-se, por via de regra, consignadas à realidade da função ambiental; 5) devem ser estabelecidas no início da cadeia produtiva (upstream). Mas em rigor, são as três primeiras notas que, efetivamente caracterizam os verdadeiros tributos ambientais enquanto tributos de natureza extrafiscal.

Buscando mitigar os danos causados ao meio ambiente, foram tomadas algumas medidas, tais como a adoção de princípios, como o do poluidor-pagador (*Vorsorge Prinzip*), surgido na Alemanha na década de 70, que consiste em que os custos ambientais e de uso do meio ambiente sejam internalizados pelos poluidores, em nome do interesse público; o da precaução, que visa à garantia contra eventual risco de danos que possam ocorrer contra o meio ambiente, dentre outros. Além disso, surgiram as *Green Taxes*, que é espécie de tributo que visa incentivar ou desincentivar determinadas condutas, a fim de assegurar a sustentabilidade ambiental, com o objetivo de, por exemplo, atenuar os efeitos das externalidades negativas, buscando dar efetividade aos princípios supracitados, algo que não ocorre de forma efetiva atualmente.

Alguns importantes estudos foram realizados sobre a utilização de tributos ambientais como parte da política para um crescimento sustentável. Dentre eles, destaca-se o realizado pela Agência de Avaliação Ambiental da Holanda

---

*presentes e futuras.* FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à boa Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 32.

<sup>192</sup> PBL Netherlands Environmental Assessment Agency. **Environmental taxes and Green Growth. Exploring possibilities within energy and climate policy**. 2012.

<sup>193</sup> NABAIS, Casalta. **Da sustentabilidade do Estado Fiscal**. In: NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. (Coords.) **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 47.

(*Netherlands Environmental Assessment Agency*)<sup>194</sup>, do qual se podem extrair algumas interessantes considerações.

As *Green Taxes* ocasionam em um incentivo constante a comportamentos menos danosos ao meio ambiente, pois enquanto eles estiverem em vigor, os consumidores buscarão formas de diminuir o impacto econômico no seu orçamento, por meio de comportamentos e condutas menos poluentes.

Tais tributos, por ocasionarem em um aumento dos custos para os poluidores, acabam incentivando a busca por novas formas de tecnologias e inovações menos poluentes, como novas formas de produção de energia ou a produção de carros movidos por energia elétrica mais acessíveis à população<sup>195</sup>.

Caso não ocorra uma intervenção governamental em questões como a da poluição, dificilmente haverá mudanças, visto que não há incentivo do mercado que faça com que os poluidores levem em conta os danos ambientais, pois tais danos são repassados a toda a população, não tendo um custo direto ao poluidor. Assim, as *Green Taxes* surgem como instrumento eficiente para diminuir e/ou limitar os danos ambientais, pois fazem com que o poluidor sinta os efeitos no próprio bolso, o que o incentivará a buscar maneiras de amenizar essa perda econômica, acarretando em escolhas de comportamentos menos poluentes, causando menos danos ao meio ambiente.

As *Green Taxes* permitem que os consumidores/produtores de mercadorias poluentes decidam quais condutas irão realizar para diminuir os danos ambientais, ao contrário da maioria das medidas regulatórias contra a poluição, que estabelecem de forma taxativa o que deve ser feito, quem será responsável por essas medidas, ou quando fornece subsídios ou incentivos a uma determinada área ou determinados bens, levando o governo a escolher quem irá ser beneficiado<sup>196</sup>.

Por sua vez, os Tributos Pigouvianos, ou *Pigouvian Taxation*<sup>197</sup>, foram criados, no início do século XX, buscando corrigir as falhas de mercados ou externalidades negativas, sem necessitar de uma regulação muito severa. Na seara do direito ambiental são cobrados das empresas poluentes, a fim de que as mesmas internalizem os custos da poluição ambiental a qual deram causa, tendo em vista

---

<sup>194</sup> PBL Netherlands Environmental Assessment Agency. **Environmental taxes and Green Growth. Exploring possibilities within energy and climate policy.** 2012.

<sup>195</sup> OECD. **Taxation, Innovation and the Environment – A Policy Brief.** 2011, p. 5.

<sup>196</sup> OECD. **Environmental Taxation: A guide for Policy Makers.** 2011, p. 2.

<sup>197</sup> PIGOU, Arthur. **The Economics of Welfare.** London: Macmillan, 1920.

que tais empresas normalmente são indiferentes aos danos que produzem, pois os mesmos acabam sendo dissolvidos entre todos.

Pigou afirmava que os efeitos danosos causados ao meio ambiente deveriam ser incluídos no preço dos negócios poluentes, como forma de punir e inibir essas condutas. Alguns países utilizam-se da tributação pigouviana, tais como Dinamarca e Austrália, o Brasil ainda não. O que se tem previsto em alguns dispositivos do ordenamento jurídico são os incentivos fiscais, os quais por si só não são suficientes.

A razão pela qual não há previsão de tributos pigouvianos no ordenamento jurídico pátrio pode ser compreendida talvez pelos aspectos históricos sob o qual se viveu anteriormente ao atual regime democrático e em razão do fato de que as teorias clássicas de imposição tributária eram defensivas em face ao poder de tributar do Estado. Todavia, deve-se começar a pensar no papel de fomentador do Estado com relação às políticas de longo prazo, de forma que elas estejam em sintonia com as prioridades constitucionais, a fim de que se tenham resultados consistentes no futuro e não se arque com os ônus de planejar políticas públicas de forma míope.

Com a utilização de Tributos Pigouvianos, o governo consegue criar artificialmente um custo a ser arcado pelos poluidores, de caráter majoritariamente extrafiscal, incentivando a mudança de comportamento por parte deles, bem como dos consumidores de produtos poluentes. Por exemplo, supondo que um determinado produto seja altamente poluente e possua uma grande demanda no mercado, acaba causando danos ao meio ambiente que serão suportados não pela empresa que o produziu, mas por toda a sociedade, tornando-se uma externalidade negativa.

De modo a fazer com que a empresa produtora internalize os custos dos danos ambientais que acabam por ser repassados a terceiros, institui-se um Tributo Pigouviano, que irá incidir sobre a mercadoria. Dessa forma, em função da incidência do tributo, o preço do produto possivelmente aumentará, causando uma diminuição da demanda, logo, não sendo esse produto poluente tão consumido, os danos ambientais provenientes do mesmo serão mitigados.

Importante ressaltar que a incidência do Tributo Pigouviano deve ser igual ao valor marginal da poluição, a fim de gerar um equilíbrio que aperfeiçoe sua eficácia. Em outras palavras, se for cobrada uma alíquota excessivamente alta, sua

comercialização ficará inviabilizada, já se for muito baixa, não ocorrerá o efeito esperado na redução dos danos ambientais decorrentes do consumo/produção.

A tributação ambiental, por meio de Tributos Pigouvianos, pode ser um instrumento muito eficaz para corrigir os efeitos externos negativos ao meio ambiente, pois os danos causados podem ser contabilizados no preço dos produtos poluentes, desincentivando a aquisição, a fim de corrigir, por meio da tributação, externalidades negativas que o mercado, por si só, não consiga<sup>198</sup>. Tais tributos devem ser instituídos somente após a realização de estudos que visem compreender qual será a efetividade dos mesmos, bem como quais formas serão mais eficazes para se obter uma maior observância e, conseqüentemente, melhores resultados na sua implementação.

Por muito tempo a sustentabilidade esteve relacionada pela maior parte da doutrina apenas como matéria privativa do Direito Ambiental. No entanto, conforme o conhecimento a respeito do tema foi sendo aprofundado, questões relativas à sustentabilidade hoje já estão vinculadas às mais diversas áreas, de forma interdisciplinar e sistemática, sendo também objeto de previsão legal.

De tal maneira, a evolução com relação à sustentabilidade passa pela busca de novas formas para dar maior eficácia às políticas públicas, dentre as quais destacamos os tributos indutores e a desburocratização do sistema, que hoje é uma das principais causas impeditivas do crescimento econômico nacional.

O caráter de extrafiscalidade da tributação possui um papel de extrema importância, que é o de indutor de novas práticas de consumo e de produção. Ocorre que no Brasil, o que tem sido fomentado é a insustentabilidade, tanto na esfera ambiental como na social e econômica, sendo, grande parte disso, decorrência do descaso das políticas tributárias com relação aos tributos com efeitos extrafiscais, os quais são utilizados sem a devida análise dos impactos que trarão no longo prazo.

As políticas tributárias extrafiscais, não raras às vezes, acabam sendo demasiadamente simplistas, invertendo prioridades e adiando os ajustes necessários, buscando um alívio imediato nas exigências de crescimento econômico, tornando-se políticas extremamente prejudiciais que ignoram os danos ao meio ambiente, à sociedade e à economia, no médio e longo prazo, deixando de

---

<sup>198</sup> BAUMOL, William. **On Taxation and the Control of Externalities**. American Economic Review. v. 62, 1972, p. 307-322.

lado também a questão da adequação do sistema tributário aos critérios de sustentabilidade, que seriam essenciais para a obtenção de resultados satisfatórios em termos de crescimento econômico sustentável.

A aplicação incorreta das políticas tributárias indutoras, juntamente à indiferença com relação aos impactos ambientais causados indiretamente por elas vêm contribuindo para o agravamento dos danos ao meio ambiente, ocasionando na piora anual dos problemas de saúde pública, que acabam por sobrecarregar cada vez mais as finanças do Estado.

Além disso, as políticas públicas tributárias parecem ignorar questões relacionadas à sustentabilidade, não só a ambiental, mas também a social e a econômica, de modo que quanto mais a arrecadação aumenta, menos sustentável é o desenvolvimento e maior é o agravamento das desigualdades sociais.

O princípio constitucional da sustentabilidade, que possui eficácia direta e imediata, determina a responsabilidade do Estado e da sociedade na concretização solidária do desenvolvimento material e imaterial, visando assegurar de modo preventivo o direito ao bem-estar, tanto presente, quanto futuro<sup>199</sup>. Nesse sentido, as políticas públicas devem assegurar as condições objetivas e subjetivas de bem-estar em longo prazo.

Importante lembrar que as funções clássicas limitavam o Estado a mero arrecadador de tributos. No entanto, também é necessária mudança nesse pensamento, passando a atribuir ao Estado o papel de agir de forma positiva, sendo indutor de condutas virtuosas e inibidor de condutas prejudiciais. Por essa razão, os tributos com efeitos extrafiscais possuem extrema relevância, pois têm o condão de possibilitar avanços em termos de desenvolvimento, bem como reformas sociais e de distribuição de renda, intervindo na economia para corrigir falhas sociais e de mercado, dando efetividade aos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal<sup>200</sup>.

Nesse sentido a justiça fiscal, visando à sustentabilidade, deve nortear as políticas tributárias, servindo como princípio hermenêutico fundamental para os demais princípios, tais como a isonomia fiscal, a capacidade contributiva, a

---

<sup>199</sup> FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: Direito ao Futuro**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2012, p. 41.

<sup>200</sup> CALIENDO, Paulo. **Extrafiscalidade ambiental: Instrumento de proteção ao meio ambiente equilibrado**. In: BASSO, Ana Paula; et al. **Direito e Desenvolvimento Sustentável**. Curitiba: Juruá, 2013.

progressividade, a seletividade, entre outros<sup>201</sup>, pois todos eles servem, ao final, como forma de dar efetividade a ela.

#### 4.5.3 No incentivo à inovação e ao desenvolvimento tecnológico

A tributação da inovação é um dos temas que têm recebido reforçado destaque na preocupação na doutrina nacional e internacional, pela sua relevância para o desenvolvimento econômico nacional.

Importante referir, quanto ao avanço tecnológico, que nos permite viver em uma sociedade predominantemente tecnológica, imperioso que seja realizada a sua adequada harmonização com os direitos fundamentais, neste sentido, outrossim, defende Antonio Luño<sup>202</sup>:

De otro lado, en la sociedad tecnológica de nuestro tiempo los ciudadanos más sensibles a la defensa de los derechos fundamentales se sienten crispados o atemorizados porque advierten que las conquistas del progreso se ven contrapuntadas por graves amenazas para su libertad, su identidad o incluso su propia supervivencia.

A inovação é tratada constitucionalmente, especialmente, no Capítulo IV do texto constitucional, ao versar sobre “Da Ciência e Tecnologia”, particularmente em seu artigo 218, que determina que se o Estado deve promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. Insere-se, assim, dentre as políticas públicas de cunho promocional ou mesmo indutor, exatamente sobre o cerne das novas tarefas do Estado Regulador. O Estado exercerá neste caso não somente um papel negativo, ou seja, de omissão nos assuntos privados, mas pelo contrário irá agir positivamente para induzir determinadas condutas.

Determina o texto constitucional duas orientações gerais às políticas de inovação: de um lado a pesquisa científica básica irá receber um tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso das ciências, enquanto que “a pesquisa tecnológica voltar-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional”.

---

<sup>201</sup> CALIENDO, Paulo. **Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 58.

<sup>202</sup> LUÑO, Antonio E. Perez. **Los derechos fundamentales**. 8 ed. Madrid: Tecnos, 2004, p. 28.

A relevância destinada à inovação no texto constitucional brasileiro e na legislação infraconstitucional encontra paralelo na experiência internacional. A indústria de alta tecnologia é definida pela OCDE como o setor que possui um alto percentual de seu parcelamento com pesquisa de P&D (Pesquisa e Desenvolvimento), podendo ser classificada como indústria de alta tecnologia, média alta, média baixa e baixa tecnologia. São exemplos de setores de alta tecnologia o setor aeroespacial, computação, eletrônica e indústria farmacêutica. Por sua vez, setores de veículos automotores, químico e de maquinário elétrico são classificados como de média tecnologia, enquanto que os setores de madeira, têxtil, vestuário, papel, gráfico são considerados de baixa tecnologia.

A política de incentivo à inovação deve estar submetida aos princípios constitucionais tributários, especialmente aos da segurança jurídica, isonomia e neutralidade concorrencial e aos princípios específicos aplicáveis da eficiência e eficácia.

O princípio da segurança jurídica será um instrumento de proteção e promoção à inovação por meio de seus três sentidos: vedação da surpresa, proteção à estabilidade das relações, da confiança e das expectativas legítimas. A vedação da surpresa pretende proteger o contribuinte para que a conduta da administração tributária seja previsível de tal modo que o esforço do contribuinte em criar riqueza não seja destruído por ações desorganizadas e incoerentes com a prática administrativa. Assim, a norma não pode retroagir para atingir atos pretéritos, violar o princípio da legalidade ou da anterioridade.

Ademais, a proteção da estabilidade das relações encontra-se prevista na defesa do ato jurídico perfeito, da coisa julgada e do direito adquirido. A boa-fé e a proteção da confiança exigem que a conduta do contribuinte não seja objeto de mudanças ilegítimas por parte da administração, de tal modo que as suas expectativas legítimas sejam protegidas.

Por sua vez, a segurança jurídica é fundamental para um setor sujeito a mudanças radicais e rápidas em sua base produtiva, se não houver a segurança do empreendedor sobre as regras existentes provavelmente este não assumirá o risco de investir em um setor tão sensível aos fatores externos do negócio (importações, câmbio, impostos, etc.).

Não obstante, o princípio da isonomia irá fundamentalmente determinar a natureza especial do setor tecnológico e de sua exigência de um tratamento

favorecido, como forma de incentivo ao setor. O princípio da igualdade possui significados diversos conforme o seu âmbito de abrangência, visto que não é possível uma aplicação idêntica para todos os casos. Assim o princípio da igualdade ao se referir às liberdades públicas (culto, expressão, opinião, etc.) possui o sentido de proibição da arbitrariedade, no caso das igualdades sociais significa expansão da justiça social e eliminação da pobreza. No âmbito das Igualdades econômicas o princípio da igualdade significa a proteção da neutralidade concorrencial.

Neste sentido, ocorre que a escolha do setor a receber determinado incentivo deve corresponder às exigências de respeito ao princípio da isonomia, de tal modo que a discriminação fiscal deve estar fundamentada em razões legítimas para o estímulo a determinado setor, em detrimento do dever fundamental e geral de pagar tributos. Deve existir uma justificativa legítima para o favorecimento tributário de determinado setor, em detrimento de outro, sem que esta política não implique em ofensa à neutralidade concorrencial. Determina a lei de inovação que as prioridades da política industrial e tecnológica nacional deverão ser estabelecidas em regulamento, conforme o art. 19, § 1º da Lei nº 10.973/04. A subvenção econômica será realizada por meio da destinação de percentual mínimo dos recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT aos setores a serem financiados, conforme as diretrizes da Política Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação e com as prioridades da Política Industrial e Tecnológica Nacional.

Acrescenta-se, ainda, que o uso da extrafiscalidade como forma de estímulo ao crescimento nacional deve igualmente ser avaliado com base nas limitações ao uso da tributação como instrumento de promoção de políticas públicas. Especialmente pelo fato de que o sistema econômico pode ser distorcido pelas escolhas fiscais errôneas. O estímulo a um setor incorreto além de erodir a base tributável ou não causar efeito nenhum, pode desestimular outros setores mais importantes da economia. O ideal é que as escolhas dos setores a serem incentivados fossem determinadas por critérios técnicos de consistência e conformidade.

Neste sentido, tem-se que um dos principais modos de incentivo está na utilização de mecanismos de dedução de gastos com P&D da receita da empresa, diferenciando-se em relação à amplitude dos casos admissíveis de aproveitamento, incluindo-se gastos com pessoal em P&D. Outra, também de grande relevo, é

quanto à tributação de royalties demonstra claramente o impacto que a tributação pode ter a difusão de tecnologia, especialmente em operações entre fronteiras, sob o risco, contudo, de existência de dupla tributação da renda.

Contudo, impossível supor que sempre uma política de incentivo fiscal é eficaz, sendo que em alguns casos pode gerar comportamentos oportunistas de evasão fiscal e ausência de propósito inovador. Cita a doutrina estrangeira o caso de uma empresa controladora que se beneficia de créditos de P&D que resulta finalmente em uma patente e esta, por sua vez, participa de um *cost sharing agreement* com um paraíso fiscal que possui uma holding detentora de direitos sobre a propriedade intelectual (*IP holding company*) que permite uma transferência de receitas livres de tributação sobre os royalties auferidos pelas licenças de patentes com as afiliadas em diferentes países.

Cabe observar que somente haverá um benefício líquido pela utilização de mecanismos de benefícios fiscais se as regras de proteção contra a elusão fiscal forem corretamente aplicadas. De outro modo, a utilização indevida destas regras poderá representar um mecanismo indevido de arbitrariedade e desincentivo à inovação. Assim, com o intuito de se proteger o mercado e as receitas públicas de esquemas elusivos não pode ser uma regra geral a obstaculizar a produção de inovação, de tal modo que somente as condutas claramente simulatórias ou elusivas deverão ser punidas.

Quanto à legislação nacional referente ao incentivo fiscal à inovação, foi criada a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, fruto da conversão da MP nº 255, de 2005, instituiu o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital, além de dispor sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; entre outros benefícios fiscais.

O REPES se dirige às pessoas jurídicas que exerçam preponderantemente as atividades de desenvolvimento de *software* ou de prestação de serviços de tecnologia da informação, e que, por ocasião da sua opção pelo REPES, assumam compromisso de exportação igual ou superior a cinquenta por cento de sua receita bruta anual decorrente da venda dos bens e serviços de que trata este artigo. Assim, o REPES prevê o benefício fiscal no caso de venda ou de importação de bens novos destinados ao desenvolvimento, no País, de *software* e de serviços de

tecnologia da informação, fica suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do REPES para incorporação ao seu ativo imobilizado e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, quando os referidos bens forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Repes para incorporação ao seu ativo imobilizado.

De outra banda, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP é dirigido às pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, assim consideradas aquelas cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior à adesão ao RECAP, houver sido igual ou superior a cinquenta por cento de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no período e que assuma compromisso de manter esse percentual de exportação durante o período de dois anos-calendário. O regime não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Simples e às que tenham suas receitas, no todo ou em parte, submetidas ao regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Deste modo, a receita bruta será considerada depois de excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. O benefício dirige-se a venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, os quais terão incentivos e relação à Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do RECAP para incorporação ao seu ativo imobilizado e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, quando os referidos bens forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do RECAP para incorporação ao seu ativo imobilizado.

Ainda, há no Brasil as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, as quais são um dos instrumentos tributários utilizados para financiar e promover o desenvolvimento científico e tecnológico no país. As CIDE's são caracterizadas pela sua função extrafiscal, visto que além de arrecadarem, procuram essencialmente regular uma atividade econômica por meio do incentivo ou desincentivo a determinada conduta econômica. A hipótese de incidência da CIDE se caracteriza pela sua vinculação à determinada finalidade regulatória de certa atividade econômica.

Deste modo, vê-se que o incentivo é o setor por excelência de intervenção ao domínio econômico que poderia ser regulada por meio de CIDE, cabendo ainda destacar que as CIDE's poderiam tanto incentivar determinada conduta econômica, como desincentivar por meio de aumento de preço, deslocando as escolhas do consumidor para outra conduta econômica diversa. Assim, a CIDE-combustíveis poderia estimular o consumo de bicomcombustíveis ao não incidirem sobre o preço deste produto, deslocando a escolha do consumidor, que poderia optar por este produto em detrimento dos hidrocarbonos (petróleo, gasolina e diesel).

Por tais razões, pode-se afirmar que o incentivo à inovação se trata de uma política pública constitucionalmente protegida<sup>203</sup>, devendo a sua tributação ser diferenciada, pois esta política pública fica inserida no âmbito de atuação promocional do Estado Democrático de Direito, de incentivar a solução dos problemas brasileiros por meio do desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional. Estando submetido aos princípios constitucionais tributários, especialmente aos sobre princípios da segurança jurídica, isonomia e neutralidade concorrencial e aos princípios específicos aplicáveis da eficiência e eficácia.

#### **4.6 A redução das desigualdades pela tributação**

Em relação às desigualdades sociais e econômicas, uma preocupação que tem sido considerada pelos estudiosos do assunto é associada com a adaptação das pessoas às circunstâncias. Assim, se as pessoas se acostumaram à miséria econômica, de modo que a resposta do bem-estar subjetivo para tal dor é apenas temporária, o dano contínuo não menos real nem exigente de atenção política é só porque as pessoas dizem que eles estão acostumados a isso.

Amartya Sen<sup>204</sup> observa que uma pessoa que está mal alimentada, subnutrida, desabrigada, e ainda assim pode ainda estar em um nível alto de uma escala de felicidade (ou de desejos alcançados) se ele ou ela aprendeu a ter desejos realistas e a ter prazeres em pequenas misericórdias. Deste modo, ao aceitar a própria avaliação das pessoas em tais circunstâncias, a métrica de felicidade, portanto, pode distorcer a extensão da privação de uma maneira específica, e

---

<sup>203</sup> CALIENDO, Paulo. **Tributação da inovação: observações introdutórias**. In: SAAVERDA, Giovani Agostini; LUPION, Ricardo. **Direito Fundamentais: Direito Privado e Inovação**. Porto Alegre: Edipucrs, 2012.

<sup>204</sup> SEN, Amartya K. **Commodities and capabilities**. Amsterdam: Elsevier, 1985, p. 14.

tendenciosa, e seria eticamente equivocada para anexar um valor correspondentemente pequeno para a perda de bem-estar devido a esta estratégia de sobrevivência<sup>205</sup>.

Por sua vez, Angus Deaton<sup>206</sup> sustenta, com base nesta compreensão, que não se deve estabelecer uma base política em uma medida que está sujeita a adaptação hedonista. No entanto, de modo que qualquer medida particular de bem-estar subjetivo é, na verdade, sujeita à crítica adaptação torna-se uma questão que pode ser investigada empiricamente, de modo que é possível que a preocupação de Sen, segundo Deaton<sup>207</sup>, é hipotética ou ainda, que seria hipotética para algumas medidas, porém verdadeira outras, destacando ele que Sen não nega a bondade de felicidade em si e por si, só que não é um indicador fidedigno do bem-estar geral. Dito de outro modo, a questão central não é o significado da felicidade, mas a suposta insignificância de tudo o mais, em que muitos defensores da perspectiva de felicidade parecem insistir<sup>208</sup>.

O economista francês Thomas Piketty trouxe à tona um grande debate em sua obra "O Capital no século XXI", expondo uma historiografia da desigualdade de renda e de riqueza desde o século XIX em vinte diferentes países. Para Piketty<sup>209</sup>, a teoria marxista estaria errada ao afirmar que a desigualdade de renda no capitalismo tende naturalmente a se elevar, pois a desigualdade é uma função das forças econômicas e das políticas públicas em jogo em cada país.

Em relação a este debate que Piketty conseguiu produzir, torna-se relevante reproduzir o pensamento que Karl Marx<sup>210</sup> possuía quanto ao que este considerava sobre a tributação, pois afirmou ele que os impostos são a fonte de vida da burocracia, do exército, dos padres e da corte, em suma, de toda a máquina do Poder Executivo. Para Marx, governo forte e impostos fortes são coisas idênticas. Com este raciocínio, deveria o Estado tributar o máximo possível, cabendo então ao governo alocação dos recursos advindos da riqueza arrecadada. Por sua vez,

<sup>205</sup> SEN, Amartya K. **On ethics and economics**. Blackwell; Oxford: 1987, p. 45-46

<sup>206</sup> DEATON, Angus. **The Financial Crisis and the Well-Being of Americans**. Oxford Economic Papers, n. 64, 2012, p. 4.

<sup>207</sup> DEATON, Angus. **The Financial Crisis and the Well-Being of Americans**. Oxford Economic Papers, n. 64, 2012, p.4.

<sup>208</sup> SEN, Amartya K.. **The idea of justice**. Belknap; Cambridge: 2009, p. 173.

<sup>209</sup> PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica B. de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014., p. 15-44.

<sup>210</sup> Tradução livre da obra de Karl Marx "**The Eighteenth Brumaire of Louis Bonaparte**", de 1852, disponível no site <https://www.marxists.org/archive/marx/works/1852/18th-brumaire/ch07.htm>. Acesso em 05.02.2016.

Piketty<sup>211</sup> assevera que a razão entre crescimento de riquezas e o de rendas está aumentando, o que significa que aqueles que possuem propriedades têm ficado mais ricos do que os demais cidadãos que, por meio dos seus salários, não conseguem se aproximar dos mais ricos. O discurso é similar ao da teoria marxista, embora Piketty contradiga tal questão, não é difícil reparar as semelhanças.

O desafio apontado por Piketty é se deveria ou não o mercado demonstrar ser capaz de se auto regular e, portanto, otimizar a satisfação de todos sem intervenção do Estado. Certamente que após crise econômica de 2008-2009 onde até mesmo os bancos americanos se socorreram ao Estado é difícil se crer, por completo, na tal mão invisível que regula a economia.

Piketty apresenta diversos dados a respeito da tributação, destacando-se alguns que demonstram a grande diferença econômica entre as classes sociais, consoante pode ser abaixo analisados:

A diferença de patrimônio entre os diferentes grupos <sup>212</sup>

	Europa 2010	EUA 2010
Os 10% mais ricos	60%	70%
Dentre os quais os 1% mais ricos	25%	35%
Dentre os quais os 9% seguintes	35%	35%
Os 40% intermediários	35%	25%
Os 50% mais pobres	5%	5%

Parcela dos diferentes grupos no total de rendimentos do trabalho<sup>213</sup>

	Europa 2010	EUA 2010
Os 10% mais ricos	25%	35%
Dentre os quais os 1% mais ricos	7%	12%
Dentre os quais os 9% seguintes	18%	23%
Os 40% intermediários	45%	40%
Os 50% mais pobres	30%	25%

Da análise dos quadros comparativos, fica clara a discrepância econômica entre ricos e pobres, mesmo em países que possuem uma tributação mais

<sup>211</sup> PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica B. de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014., p. 76.

<sup>212</sup> PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica B. de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 391.

<sup>213</sup> PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica B. de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 390.

progressiva em comparação ao Brasil, o que demonstra a necessidade de elaboração de medidas visando atenuar a desigualdade social.

Piketty conclui que se o Estado se mantiver inerte frente a esse quadro, a tendência é de agravamento dessas desigualdades, concentrando cada vez mais a riqueza na mão de poucos e aumentando o abismo econômico existente, pois o mercado por si só não possui os mecanismos necessários para controlar o problema, sendo necessária, para isso, intervenção governamental por meio de políticas de redistribuição de renda e políticas tributárias visando atenuar os impactos negativos que a regressividade dos tributos causam aos menos abastados<sup>214</sup>.

O referido autor afirma que nos Estados Unidos, em determinado momento da história, quando possuía uma desigualdade social muito menor do que a atual, tributava mais a renda, a herança e o patrimônio, de maneira mais progressiva, e teve uma piora no quadro quando alterou o foco da tributação, aumentando o grau de regressividade da mesma, tendo como consequência maior prejuízo àqueles com capacidade econômica menor, visto serem eles os maiores afetados pelos tributos indiretos.

No sistema tributário brasileiro, apesar de não ter sido possível a análise pelo referido autor, pode-se afirmar que a realidade é ainda pior, pois a tributação é mais insustentável e regressiva, fazendo com que os indivíduos pertencentes às classes sociais mais baixas sejam consideravelmente mais prejudicados, com relação à incidência tributária, do que os que possuem uma maior capacidade econômica.

Buscando solucionar esse problema, Piketty apresentou a ideia de estabelecer um modelo tributário que aumente a progressividade do imposto sobre a renda, de modo a elevar o “teto” das alíquotas, reduzindo as possibilidades de deduções. Este modelo, segundo ele, visa estimular o investimento produtivo, juntamente com o aumento da arrecadação aos cofres públicos, possibilitando maior volume de investimentos estatais em educação, saúde e proteção social<sup>215</sup>. Salienta-se, no entanto, que no Brasil, devido à má gestão do dinheiro público e a corrupção presente, é muito provável que tais aumentos na carga tributária acabariam apenas servindo para financiar a incompetência e o ilícito, além de correr o risco de

---

<sup>214</sup> PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica B. de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 751.

<sup>215</sup> PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica B. de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 793.

desmotivar os cidadãos a produzirem mais, visto que não teriam razão para isso, caso a renda proveniente de seu esforço lhe fosse tomada por meio de tributos, motivo pelo qual é necessária muita cautela sempre que se tratar de majoração de alíquotas. Muito adequado e mais eficiente que aumentar a carga tributária é a melhora na gestão dos recursos públicos, a diminuição da burocracia e o combate enérgico à corrupção.

Com ideias inovadoras e polêmicas, Piketty sugere a implementação de imposto sobre grandes fortunas, de forma mundial, bem como aumentar as alíquotas sobre a herança, para índices altíssimos, de modo que o capital não seja transferido de forma hereditária. Trata-se de verdadeira caça ao capital, sendo os agentes do atual modelo capitalista, vítimas desta caçada. Para ele, se nenhuma medida for tomada, os países desenvolvidos tendem a ter uma concentração de riqueza semelhante ao das oligarquias do século XIX, de modo que a economia ficaria cada vez mais dominada por herdeiros abastados e, em um cenário extremo, seria o fim da meritocracia e da livre iniciativa. Para o autor, a importância de um crescimento econômico robusto, significa melhora econômica para todos igualmente, porém apenas o crescimento não bastaria, pois os retornos de investimentos costumam ser muito superiores ao crescimento do PIB dos países, sugerindo-se assim que haja esforço mundial de taxação de grandes fortunas para combater o problema. Assim, a diminuição de desigualdade de renda dependeria de políticas de valorização do salário mínimo e de políticas inclusivas, sendo a difusão de educação de qualidade é o mais importante mecanismo para diminuir a desigualdade de renda. Para o economista francês, bastaria ver a história de tributação, para se compreender que é preciso criar taxações progressivas sobre a renda para fortalecer movimentos trabalhistas, investir em educação e trazer mudanças sociais<sup>216</sup>.

Todavia, a tributação excessiva do capital não parece ser a solução adequada, pelo contrário, vem ela na contramão da história e da grande maioria dos economistas atuais, a favor de livre mercado, redução de tributos e suas alíquotas, como forma de melhor alcançar o desenvolvimento econômico e social.

Porém, certo que a tributação da renda nos moldes atuais deve ser repensada no Brasil, temas relevantes como tributação dos dividendos, majoração de alíquotas do IRPF para até 50% (com faixas mais progressivas, ressalta-se),

---

<sup>216</sup> PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica B. de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 85-117.

majoração de alíquota para ganhos de capital, além da criação do Imposto sobre Grandes Fortunas, são questões que estarão presentes nos próximos anos em questão de tributação. A dúvida que sempre se faz presente é se a ideia do governo é reduzir as desigualdades sociais e econômicas ou se é tão somente elevar a receita tributária. Por evidente, a implementação de qualquer uma das políticas tributárias ora referidas ocasionará novas receitas, portanto, para melhor realização da política pública pretendida, necessário que seja realizado conjuntamente medidas que reduzam a tributação indireta que em muito afeta as classes mais carentes economicamente.

## CONCLUSÃO

Por meio do presente, pode-se chegar à conclusão que para tornar a política fiscal uma política de justiça, e não mera política de interesses, necessário que a tributação seja realizada com finalidade não somente arrecadatória, mas que ela sirva de fim mais nobre, que seria o financiamento de direitos fundamentais, sendo também como instrumento para promoção de políticas públicas, de modo que o tributo exerça sua função constitucional.

O dever de pagar impostos é um dever fundamental, eis que o tributo não pode ser considerado meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado consiga cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. Logo, o Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. Por estas razões, é considerado um Direito da coletividade.

O Direito Tributário se depara diante das desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. Por outro lado, o componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres, de modo que o princípio da capacidade contributiva põe limites à oneração fiscal do contribuinte.

Deste modo, principal atenção deve ser conferida ao princípio da capacidade contributiva, não podendo o Estado onerar demais àqueles que com pouco podem contribuir ou, ainda, que já contribuam de forma suficiente. A proteção ao mínimo existencial de cada indivíduo é de crucial importância ao direito tributário, não podendo ele se omitir da realidade tributária brasileira, com uma alta carga tributária e com tributos essencialmente regressivos pela tributação indireta, o que causa que menos abastados economicamente acabem pagando proporcionalmente mais tributos em comparação aos mais ricos.

Com isso, tem-se por relevante que o sistema tributário seja revisto, devendo o pensamento sistemático da tributação prevalecer sobre os demais, pois necessário que o tributo não seja mais considerado como mera troca do Estado com os cidadãos pelos serviços públicos prestados. Tributos não podem mais ser tidos

como sacrifícios que cidadãos fazem para manter a sociedade, tampouco há, em países que estabeleceram um Estado Democrático de Direito a necessidade de contribuir para um poder soberano, sendo esta somente uma relação de poder deste para com seus súditos.

Em tempos atuais, onde se vive em uma modernidade líquida, em mundo globalizado, onde nada mais pode se afirmar com certeza e segurança, estando todos vivendo em uma grande complexidade, necessário que sejam ponderados novos conceitos e ideias a fim de que se possa estabelecer uma nova estrutura jurídico-tributária, de modo a dar condições à concretização dos direitos fundamentais, sendo estes financiados por uma tributação justa e solidária.

Assim, necessário que a tributação mantenha-se em constante evolução e desenvolvimento, que esteja sempre aberta a novos pensamentos, pois não é permitido na sociedade atual que algo fique estanque. Portanto, recomendável que a tributação sempre seja repensada, reestruturada e reavaliada, de modo que possa ela sempre melhor servir aos seus fins.

Pelas condições jurídicas e econômicas existentes, imperioso que o direito tributário não seja mero meio de geração de riquezas ao Estado, sendo atribuída à disciplina do direito financeiro a alocação de recursos e, por sua vez, à disciplina do direito administrativo a verificação se os valores foram adequadamente utilizados, conforme legislação pertinente. Consoante se demonstrou neste trabalho, é necessário que exista uma harmonia clara entre as disciplinas de direito tributário, financeiro, administrativo e constitucional, pois todos estão intrinsecamente conectados em um Estado Social, não podendo mais estes estudos ser realizarem de forma independente e isolada, mas sim de forma interdisciplinar, ou melhor, supradisciplinar.

Ainda, conforme analisado neste trabalho, deve se aperfeiçoar a utilização de mecanismos extrafiscais, utilizando-os de forma adequada, podendo-se utilizar inclusive o sistema progressivo se necessário for, em tributos diretos ou indiretos, seja para pessoas físicas ou jurídicas, como forma de implementar com mais eficácia políticas públicas e que estabeleçam condições para o pleno respeito aos direitos fundamentais.

O sistema tributário atual, em especial no Brasil, vem inviabilizando os mecanismos de mercado, tornando os empreendedores extremamente dependentes do oneroso custo burocrático apenas para conseguir compreender e pagar

adequadamente os tributos, tamanho o grau de complexidade e falta de coerência das normas tributárias. Tal fato é insustentável do ponto de vista econômico, o que já denota um grande abismo entre políticas públicas – sendo estas compreendidas como políticas públicas de Estado e não somente de governo – com as políticas fiscais.

Também foi objeto deste trabalho a questão da tributação como fonte de políticas públicas relativas à sustentabilidade e desenvolvimento sustentável. Destaca-se que a poluição ambiental e a imobilidade urbana têm sido subordinadas às políticas públicas irracionais e míopes, que têm sido utilizadas de forma imprudente visando unicamente o crescimento do produto interno bruto, tais como os incentivos ao setor automobilístico (redução de IPI para automóveis) acarretando no agravamento da situação já preocupante da poluição e da mobilidade urbana. Deste modo, necessário o estudo da sustentabilidade, alinhado aos mecanismos de políticas públicas, dentro da pauta fiscal, de modo que seja garantido a esta civilização um direito ao futuro.

Em questões relacionadas às políticas públicas para melhoria da saúde pública, é possível afirmar com bastante certeza que a tributação extrafiscal é equivocadamente utilizada, embora alguns passos já tenham sido realizados. Há uma enorme falta de incentivos fiscais eficazes, além de pouca utilização de normas indutoras de condutas, o que permite concluir que o Brasil está atrasado nesta seara. Não há estímulos fiscais ao consumo e produção de alimentos saudáveis, tampouco produtos ecológicos, socorrendo-se as empresas por tão somente esperar que consigam cativar consumidores por estarem utilizando matéria-prima ecológica ou algo similar que produza mesmo efeito.

Por certo, um Estado Democrático de Direito deve agir de forma a assegurar os direitos e garantias fundamentais, possibilitando uma existência digna, reduzindo as desigualdades sociais e econômicas existentes, visando melhorar o bem-estar de seus cidadãos.

Por meio de uma tributação mais aprimorada, é possível que o Estado consiga o fim a qual pretende dele, devendo, no entanto, intervir ele melhor nas esferas econômica, fiscal e social, promovendo políticas públicas harmônicas com as políticas fiscais, vindo a realizar políticas públicas, inclusive, para longo prazo, com proteção às gerações posteriores, com plena consciência sustentável,

podendo-se assim os direitos fundamentais ter uma maior eficácia para toda a população.

Pode se afirmar que tributação é instrumento capaz de auxiliar no crescimento econômico, social e sustentável, visto que a tributação induz a adoção de condutas mais saudáveis, menos danosas ao ambiente, inovação tecnológica, etc., sendo eficaz para incentivar as pessoas (físicas ou jurídicas), sejam produtores ou consumidores, a ajustarem suas condutas, ocasionando assim benefício do interesse público.

Assim, verifica-se que a tributação deve também servir como forma de atividade estatal indireta de fomento a condutas ambientalmente sustentáveis, inibindo, por essa via, impactos nocivos que os agentes econômicos não precifiquem. Contudo, deve haver também atenção para evitar que a tributação seja transformada em espécie de sanção, pois tributos não devem ser instituídos com o caráter meramente arrecadatório, mas sim como meio de contribuição dos cidadãos ao Estado, podendo estes, também, servirem ao fim de ajustar o desenvolvimento de certas atividades econômicas pelo caminho do instituto da extrafiscalidade.

Desse modo, os tributos devem observar critérios de sustentabilidade, promovendo o desenvolvimento e crescimento econômico, mas sem viabilizar que o interesse do Estado se sobreponha à Constituição Federal, de forma que estes não acarretem em atraso ou retrocesso, auxiliando assim na formação de uma sociedade verdadeiramente livre, justa e solidária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

BAUMOL, William. **On Taxation and the Control of Externalities**. American Economic Review. v. 62, 1972.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

\_\_\_\_\_. **Carnaval tributário**. 2 ed. São Paulo, LEJUS, 2004.

BERLIRI, Antonio. **Corso Instizionale di Diritto Tributario**. Vol. I. Milano: Dott A. Giuffrè, 1965.

BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt**. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1996.

BREYER, Stephen. **Making our democracy work: a judge's view**. New York: Alfred A. Knopf, 2010.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos Para Uma Teoria Jurídica Das Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BUCHANAN, James; TULLOCK, Gordon. **The Calculus of Consent**. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1962.

BUCHANAN, James M.; MUSGRAVE, Richard A. **Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State**. Cambridge, Mass: MIT Press, 1999.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

\_\_\_\_\_. **Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal**. NOMOS - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. v. 33, n. 2, 2013.

\_\_\_\_\_. **Extrafiscalidade ambiental: Instrumento de proteção ao meio ambiente equilibrado**. In: BASSO, Ana Paula; et al. **Direito e Desenvolvimento Sustentável**. Curitiba: Juruá, 2013.

\_\_\_\_\_. **Tributação da inovação: observações introdutórias**. In: SAAVERDA, Giovanni Agostini; LUPION, Ricardo. **Direito Fundamentais: Direito Privado e Inovação**. Porto Alegre: Edipucrs, 2012.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CLEVÉ, Clémerson Merlin. **A eficácia dos direitos sociais**. Revista Crítica Jurídica. n. 22. Jul/Dez. 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COOK, Karen; LEVI, Margaret. **The Limits of Rationality**. Chicago: University of Chicago Press, 1990.

DEATON, Angus. **Health, Inequality, and Economic Development**. Journal of Economic Literature, American Economic Association, vol. 41, 2001.

\_\_\_\_\_. **The Financial Crisis and the Well-Being of Americans**. Oxford Economic Papers, n. 64, 2012.

DEATON, Angus; PAXSON, Christina. **Mortality, education, income, and inequality among American cohorts** In: WISE, David A. **Themes in the Economics of Aging**, Chicago University Press, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Curso de Direito Administrativo**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DWORKIN, Ronald. **Is Wealth a Value?** Journal of legal Studies, 9: 1980.

\_\_\_\_\_. **Why efficiency? A response to professors Calabresi and Posner**. Hofstra Law Review, vol. 8, 1980.

\_\_\_\_\_. **A virtude soberana. A teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ENGEL, Christoph; GIGERENZER, Gerd. **Law and Heuristics: An Interdisciplinary Venture**. In: ENGEL, Christoph; GIGERENZER, Gerd. **Heuristics and Law**. Dahlen Workshop Reports: Berlin, 2004.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo em el Estado social y democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Sustentabilidade: direito ao futuro.** 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito Fundamental à boa Administração Pública.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GIGERENZER, Gerd; GOLDSTEIN, Daniel. **Reasoning the Fast and Frugal Way: Models of Bounded Rationality.** Psychological Review. v. 103, n. 4, Washington D.C. 1996.

GORE, Al. **O futuro.** Trad. Rosemarie Ziegelmaier. São Paulo: HSM Editora, 2013.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica.** 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

GREEN, Donald; SHAPIRO, Ian. **Pathologies of Rational Choice Theory: A Critique of Applications in Political Science.** New Haven: Yale University Press, 1994.

GRÜNE-YANOFF, Till. **Rational Choice Theory and Bounded Rationality. Religion, Economy and Evolution.** Berlin: De Gruyter, 2010.

GUERRA, Sidney; PESSANHA, Érica de Souza. **O Núcleo Fundamentador do Direito Constitucional Brasileiro e do Direito Internacional dos Direitos Humanos: a dignidade da pessoa humana.** In: GUERRA, Sidney (coord.) **Temas Emergentes de Direitos Humanos.** Campos dos Goytacazes: Ed. Faculdade de Direito de Campos, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 14. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2005.

HOBBS, Thomas. **Leviatã.** Tradução de Alex Marins. 2. ed. São Paulo: Martin Claret, 2008.

HOLMES, Stephen Holmes. SUNSTEIN, Cass R., **The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Co., 1999..

JEVONS, William Stanley. **Theory of Political Economy**. Nova York: Macmillan, 1988.

JUANO, Manuel de. **Curso de Finanzas y Derecho Tributario**. Tomo I (Parte General). Rosario: Molaschino, 1963.

KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. **Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk**. Nova York: Econometrica, 1979.

KAHNEMAN, Daniel; SLOVIC, Paul; TVERSKY, Amos. **Judgment Under Uncertainty: Heuristics and Biases**. Cambridge: Cambridge University Press, 1982.

KIRCHHOF, Paul. **Staatliche Einnahmen**. StuW: 1985.

LUÑO, Antonio E. Perez. **Derechos humanos, estado de derecho y constitución**. Madrid: Tecnos, 1991.

\_\_\_\_\_. **Los derechos fundamentales**. 8ª ed. Madrid: Tecnos, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 15**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1990.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Manifesto Comunista**. 1848. Disponível em <https://www.marxists.org/portugues/marx/1848/ManifestoDoPartidoComunista/index.htm>. Acesso em 09.02.2016.

MARX, Karl. **The Eighteenth Brumaire of Louis Bonaparte**. 1852. Disponível em <https://www.marxists.org/archive/marx/works/1852/18th-brumaire/ch07.htm>. Acesso em 05.02.2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30 ed. Malheiros: São Paulo, 2013.

MENDES, Gilmar. **Direitos Fundamentais e o controle de constitucionalidade**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal. Analisis Del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons. 1998.

\_\_\_\_\_. **Derecho Tributario Ambiental, La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

MONDAINI, Marco. **Direitos Humanos**. São Paulo: Contexto, 2006.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. **L'Esprit des lois**, Genebra: 1749.

MORSELLI, Emanuele. **Corso di Scienza della Finanza Pubblica**. Vol. Primo, Padova: CEDAM, 1949.

NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

\_\_\_\_\_. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005.

\_\_\_\_\_. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. II. Coimbra: Edições Almedina, 2008.

\_\_\_\_\_. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010.

\_\_\_\_\_. **Da sustentabilidade do Estado Fiscal.** In: NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. (Coords.) **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise.** Coimbra: Almedina, 2011.

\_\_\_\_\_. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** 3.<sup>a</sup> reimp. Coimbra: Almedina, 2012.

OECD. **Taxation, Innovation and the Environment – A Policy Brief.** 2011.

\_\_\_\_\_. **Environmental Taxation: A guide for Policy Makers.** 2011.

\_\_\_\_\_. **Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues.** 2012.

\_\_\_\_\_. **Estatísticas sobre receita na América Latina.** 2012.

PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário versus mercado: o liberalismo na reforma do Estado brasileiro nos anos 90.** Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PBL Netherlands Environmental Assessment Agency. **Environmental taxes and Green Growth. Exploring possibilities within energy and climate policy.** 2012.

PIGOU, Arthur. **The Economics of Welfare.** London: Macmillan, 1920.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI.** Trad. Mônica B. de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POSNER, Richard. **Behavioral Law and Economics: A critique.** Econ. Educ. Bull. American Institute for Economic Research, 2002.

\_\_\_\_\_. **Problemas da Filosofia do Direito.** Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

\_\_\_\_\_. **Economic Analysis of Law**. New York: Aspen Publishers, 2007.

\_\_\_\_\_. **A economia da justiça**. Trad. Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

PROUDHON, Pierre Jean. **Théorie de l'impôt**. Paris: Librairie Internationale, A. Lacroix, Verboeckhoven & Cie, nouvelle édition, 1868.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RECH, Adir Ubaldio; RECH, Adivandro. **Os direitos humanos e fundamentais e a garantia de uma sociedade humanitária**. In: PEREIRA, Agostinho Oli Koppe;

HORN, Luiz Fernando Del Rio (orgs.) **Relações de Consumo: humanismo**. Caxias do Sul: Educs, 2011.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **O Contrato Social**. Trad. Ciro Mioranza. São Paulo: Escala Educacional, 2006.

SANTOS, Fernando Ferreira dos. **Direitos Fundamentais e Democracia: o debate Habermas-Alexy**. Curitiba: Juruá, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SARMENTO, Daniel. **Interesses Públicos versus Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional**. In: **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SEN, Amartya K. **Commodities and capabilities**. Amsterdam: Elsevier, 1985.

\_\_\_\_\_. **On ethics and economics**. Oxford: Blackwell, 1987.

\_\_\_\_\_. **The idea of justice**. Cambridge: Belknap, 2009.

SIEYÈS. Abade. **Exposição Refletida dos Direitos do Homem e do Cidadão**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SILVA, Suzana Tavares da. (Coords.) **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011.

SIMON, Herbert. **Statistical Tests as a Basis for the Yes or No Choice**. Journal of American Statistical Association. v. 40. Alexandria.

\_\_\_\_\_. **Models of Bounded Rationality**. Cambridge: MIT Press, 1990.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Vol. I Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. **Supremacia do Direito Público e o Direito Tributário**. Porto Alegre, Núria Fabris Editora, 2012.

THALER, Richard; MULLAINATHAN, Sendhil. **Behavioral Economics**. National Bureau of Economic Research. 2000.

TIMM, Luciano Benetti. **Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia?** In: SARLET, Ingo Wolfgang; e TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. 18 ed. V. I. Trad. por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008..

TÔRRES, Heleno. **Contribuições da Doutrina Italiana para a Formação do Direito Tributário brasileiro**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TÔRRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. v. III. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TÔRRES, Ricardo Lobo. **O Conceito Constitucional de Tributo**. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. Estudos em homenagem ao Professor José souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

WEBER, Thadeu. **A ideia de um 'mínimo existencial' de J. Rawls**. *Kriterion*. v. 54, 2013.

WICKSELL, Knut. **A new principle of just taxation**, in R. Musgrave and A.T. Peacock (eds), **Classics in the Theory of Public Finance**, New York: St. Martin's Press, 1958.

WORLD TRADE ORGANIZATION. **Burden of disease from ambient air pollution for 2012**. Genebra. 2014.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.